

Dossier : 2019-948(IT)I

ENTRE :

VOLODYMYR BYKOV,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LE ROI,

intimé.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu sur preuve commune avec les appels de
Volodymyr Bykov (2019-1278(IT)I), Volodymyr Bykov (2020-416(IT)I)
et Volodymyr Bykov (2022-1467(IT)I) le
10 janvier 2024, à Toronto (Ontario).

Devant : l'honorable juge John R. Owen

Comparutions :

Avocat de l'appelant : M^e Oleksiy Bykov

Avocate de l'intimé : M^e Samantha Jennings

JUGEMENT

APRÈS avoir entendu la preuve et les observations des avocats de l'appelant et de l'intimé;

CONFORMÉMENT aux Motifs du jugement ci-joints, l'appel interjeté à l'encontre de la nouvelle cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 2015, par un avis daté du 20 décembre 2018, est rejeté, sans dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 14^e jour de mars 2024.

« J.R. Owen »

Le juge Owen

Traduction certifiée conforme
ce 2^e jour d'août 2024.

Diane Walsh, trad. a.

Dossier : 2019-1278(IT)I

ENTRE :

VOLODYMYR BYKOV,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LE ROI,

intimé.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu sur preuve commune avec les appels de
Volodymyr Bykov (2019-948(IT)I), Volodymyr Bykov (2020-416(IT)I)
et Volodymyr Bykov (2022-1467(IT)I) le
10 janvier 2024, à Toronto (Ontario).

Devant : l'honorable juge John R. Owen

Comparutions :

Avocat de l'appellant : M^e Oleksiy Bykov

Avocate de l'intimé : M^e Samantha Jennings

JUGEMENT

APRÈS avoir entendu la preuve et les observations des avocats de l'appellant et de l'intimé;

CONFORMÉMENT aux Motifs du jugement ci-joints, l'appel interjeté à l'encontre de la nouvelle cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 2016, par un avis daté du 17 janvier 2019, est rejeté, sans dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 14^e jour de mars 2024.

« J.R. Owen »

Le juge Owen

Traduction certifiée conforme
ce 2^e jour d'août 2024.

Diane Walsh, trad. a.

Dossier : 2020-416(IT)I

ENTRE :

VOLODYMYR BYKOV,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LE ROI,

intimé.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu sur preuve commune avec les appels de
Volodymyr Bykov (2019-948(IT)I), Volodymyr Bykov (2019-1278(IT)I)
et Volodymyr Bykov (2022-1467(IT)I) le
10 janvier 2024, à Toronto (Ontario).

Devant : l'honorable juge John R. Owen

Comparutions :

Avocat de l'appellant : M^e Oleksiy Bykov

Avocate de l'intimé : M^e Samantha Jennings

JUGEMENT

APRÈS avoir entendu la preuve et les observations des avocats de l'appellant et de l'intimé;

CONFORMÉMENT aux Motifs du jugement ci-joints, l'appel interjeté à l'encontre de la nouvelle cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 2017, par un avis daté du 12 novembre 2019, est rejeté, sans dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 14^e jour de mars 2024.

« J.R. Owen »

Le juge Owen

Traduction certifiée conforme
ce 2^e jour d'août 2024.

Diane Walsh, trad. a.

Dossier : 2022-1467(IT)I

ENTRE :

VOLODYMYR BYKOV,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LE ROI,

intimé.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu sur preuve commune avec les appels de
Volodymyr Bykov (2019-948(IT)I), Volodymyr Bykov (2019-1278(IT)I)
et Volodymyr Bykov (2020-416(IT)I) le
10 janvier 2024, à Toronto (Ontario).

Devant : l'honorable juge John R. Owen

Comparutions :

Avocat de l'appelant : M^e Oleksiy Bykov

Avocate de l'intimé : M^e Samantha Jennings

JUGEMENT

APRÈS avoir entendu la preuve et les observations des avocats de l'appelant et de l'intimé;

CONFORMÉMENT aux Motifs du jugement ci-joints, l'appel interjeté à l'encontre de la nouvelle cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 2018, par un avis daté du 31 mars 2022, est rejeté, sans dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 14^e jour de mars 2024.

« J.R. Owen »

Le juge Owen

Traduction certifiée conforme
ce 2^e jour d'août 2024.

Diane Walsh, trad. a.

Référence : 2024 CCI 36
Date : 20240314
Dossiers : 2019-948(IT)I
2019-1278(IT)I
2020-416(IT)I
2022-1467(IT)I

ENTRE :

VOLODYMYR BYKOV,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LE ROI,

intimé.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Owen

I. Introduction

[1] M. Volodymyr Bykov (l'« appellant ») a interjeté appel des nouvelles cotisations établies pour ses années d'imposition 2015, 2016, 2017 et 2018 (collectivement, les « nouvelles cotisations »). Les nouvelles cotisations réduisaient ou refusaient certaines dépenses demandées par l'appellant relativement à son emploi durant ses années d'imposition 2015, 2016, 2017 et 2018 (collectivement, les « années d'imposition »).

[2] L'appellant a déposé un avis d'appel distinct pour chacune des quatre années d'imposition. Avec le consentement des parties, les quatre appels ont été entendus sur preuve commune.

[3] Les questions de droit soulevées par ces appels découlent des distinctions que fait la *Loi de l'impôt sur le revenu* (Canada)¹ (la « LIR ») entre un revenu provenant d'une source qui est une charge ou un emploi et le revenu provenant d'une source qui est une entreprise. Le paragraphe 8(2) limite expressément les montants qu'un

¹ L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.). Sauf indication contraire, tous les renvois à des dispositions législatives renvoient à la LIR.

contribuable peut déduire relativement à une charge ou à un emploi aux montants autorisés par l'article 8.

[4] Les parties conviennent que l'appelant était un employé de quatre employeurs distincts en 2015 et de trois employeurs distincts en 2016, 2017 et 2018 (individuellement, un « employeur » et collectivement, les « employeurs »)². J'ai confirmé avec l'avocat de l'appelant que ce dernier n'adoptait pas la position que, durant les années d'imposition, il aurait été un travailleur indépendant plutôt qu'un employé.

II. Les faits

[5] L'appelant a témoigné pour son propre compte. J'estime que l'appelant est un témoin crédible.

[6] L'intimé n'a fait appel à aucun témoin.

[7] Dans les quatre réponses aux quatre avis d'appel déposés par l'appelant, l'intimé a énoncé les hypothèses de fait sur lesquelles le ministre du Revenu national (le « ministre ») s'est fondé pour établir une nouvelle cotisation à l'égard de chacune des années d'imposition. Plutôt que de reprendre toutes les hypothèses de fait aux présentes, je les ai reproduites aux annexes A à D des présents motifs du jugement.

[8] Je dois accepter les hypothèses de fait du ministre comme étant véridiques, sauf si l'appelant s'acquitte de sa charge de présentation pour démolir les hypothèses énoncées par le ministre³.

[9] L'appelant a témoigné qu'il est un infirmier autorisé visiteur qui offre des services de soins infirmiers à des particuliers chez eux, ou dans une maison de retraite ou de repos. La majorité des patients de l'appelant reçoivent des soins palliatifs.

[10] Au cours des années d'imposition, l'appelant offrait des services de soins infirmiers six jours pendant une semaine, et quatre jours la semaine suivante, en rotation. Chaque semaine comptait deux ou trois quarts de nuit de sept heures

² Il y avait quatre employeurs en 2015, parce que le 30 avril 2015, Revera Home Health Services Inc. (« Revera ») a été acquise par ParaMed Home Health Care, une division d'Extencicare (Canada) Inc. (« ParaMed ») (Pièce A-1). Après cette acquisition, l'appelant avait trois employeurs concomitants : ParaMed, Spectrum Health Care LP (« Spectrum ») et K. & S. Temporary Medical Services Inc., qui exploitait l'entreprise sous le nom S.R.T. Med-Staff (« S.R.T. Med-Staff »).

³ *Dirani c. R.*, 2023 CAF 13 (« *Dirani* »), par. 6 et 12.

pendant lesquels l'appelant était en disponibilité pour les patients exigeant des soins d'urgence pendant la nuit.

[11] Chaque soir avant une journée de travail, les employeurs fournissaient à l'appelant un horaire des personnes qu'il devait visiter le lendemain (j'appellerai ces personnes des « patients »). L'appelant estimait qu'il visitait de 10 à 30 patients pendant un quart de jour, et qu'il travaillait en moyenne de 40 à 45 heures par semaine, en plus de deux ou trois quarts de nuit de sept heures.

[12] La visite d'un patient pouvait inclure plusieurs services de soins infirmiers fournis par l'appelant selon les besoins du patient. Une visite pouvait également compter une consultation avec un ou plusieurs membres de la famille du patient.

[13] Les employeurs versaient à l'appelant un montant fixe pour chaque visite de patient, peu importe les services de soins infirmiers prodigués par l'appelant. Par exemple, les conditions d'emploi auprès de S.R.T Med-Staff à la pièce A-4 énoncent, sous l'en-tête [TRADUCTION] « Salaires, avantages sociaux et congés annuels » :

[TRADUCTION]

En tant qu'infirmier travaillant dans la communauté, vous êtes rémunérés pour chaque visite de client à un taux de 36 \$ la visite, moins les déductions applicables prévues par la loi ou autres déductions.

[14] L'appelant habitait à Bradford, en Ontario, et se déplaçait à partir de là pour visiter les patients. Les employeurs ne fournissaient pas à l'appelant de lieu de travail et exigeaient que l'appelant possède une voiture, un téléphone cellulaire et un bureau à domicile doté d'un télécopieur et de fournitures de bureau.

[15] L'appelant a témoigné qu'il maintenait un bureau chez lui qui occupait la majorité du sous-sol (le « bureau à domicile »). L'appelant utilisait le bureau à domicile pour tenir des consultations téléphoniques avec d'autres professionnels de la santé (comme des médecins) concernant les patients, pour entreposer des fournitures médicales fournies par les employeurs, et pour entreposer les dossiers médicaux des patients dont il prenait soin.

[16] L'appelant a affirmé que les dossiers médicaux des patients étaient confidentiels, et qu'il devait les entreposer en toute sécurité dans une aire de son bureau à domicile dont l'accès était restreint.

[17] L'appelant a présenté des copies des formulaires T2200 émis par les employeurs pour chacune des années d'imposition (collectivement, les « T2200 »)⁴. Les T2200 émis par Spectrum indiquent que l'utilisation du bureau à domicile est de 15 % pour toutes les années d'imposition, et ceux émis par S.R.T. Med-Staff indiquent une utilisation de 30 % du bureau à domicile pour toutes les années d'imposition. Les formulaires T2200 émis par ParaMed indiquent une utilisation de « 50 % » du bureau à domicile pour 2015, « <40 % » pour 2016, « 40 % » pour 2017 et « moins de 50 % » pour 2018.

[18] La section 5 des T2200 indiquait que ParaMed et Spectrum donnaient à l'appelant une allocation pour frais de véhicule qui, selon le témoignage de l'appelant, était inférieure au montant du kilométrage autorisé par l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC ») comme une allocation raisonnable pour frais de véhicule. L'appelant a affirmé avoir déduit la différence à titre de dépense d'emploi.

[19] La section 5 des T2200 émis à l'appelant par Spectrum pour les années d'imposition indique que l'allocation pour frais de véhicule de l'appelant était calculée par visite plutôt que par kilométrage. Les allocations pour 2015, 2016, 2017 et 2018 étaient de 8 008,80 \$, de 7 715,35 \$, de 7 501 \$ et de 5 995,95 \$, respectivement. Les formulaires T2200 indiquent que ces montants n'étaient pas inclus sur les T4 de l'appelant pour les années d'imposition.

[20] La section 5 des T2200 émis à l'appelant par ParaMed pour les années d'imposition indique que l'allocation pour frais de véhicule était de 0,38 \$ le kilomètre. Les allocations pour 2015, 2016, 2017 et 2018 étaient de 502,51 \$, de 1 097,22 \$, de 651,01 \$ et de 369,67 \$, respectivement. La section 5 du T2200 de 2018 indiquait aussi 5,30 \$ comme allocation fixe pour frais de véhicule qui était incluse sur le relevé T4 de l'appelant pour cette année-là.

[21] Sur les formulaires T2200, chaque employeur a répondu « non » à la question « Avez-vous exigé que cet employé reste au moins 12 heures consécutives à l'extérieur de la municipalité et de la région métropolitaine (s'il y en a une) où est situé votre établissement et où cet employé se présentait habituellement au travail?⁵ » et « oui » à la question « Habituellement, exigez-vous que cet employé,

⁴ Pièces A-19 à A-30. Chacune de ces pièces inclut également un T4 émis à l'appelant par l'employeur donné pour l'année. Il n'y a pas de T2200 pour Revera pour 2015, supposément parce que l'employeur a été acquis par ParaMed le 30 avril 2015.

⁵ Section 3 des formulaires T2200.

dans l'exercice de ses fonctions, se rend à des endroits qui ne sont pas votre lieu d'affaires ou se déplace entre les différents sites de vos lieux d'affaires?⁶ ».

[22] L'appelant a témoigné que l'ARC n'avait autorisé que la moitié du coût de son assurance automobile parce que la police portait le nom de son épouse, même si son épouse n'avait pas de permis de conduire. L'appelant n'a rien présenté en preuve pour appuyer le montant de la prime d'assurance automobile.

[23] L'appelant a témoigné qu'il tenait des registres de ses activités d'emploi et de ses dépenses, notamment dans un journal des heures indiquant les heures consacrées à l'exécution de ses fonctions d'emploi et un registre du kilométrage parcouru indiquant l'utilisation de son automobile à des fins d'emploi. L'appelant a témoigné avoir fourni les registres à l'ARC par courrier recommandé⁷.

[24] L'appelant n'a pas fourni à la Cour de copie du journal ou des registres ni de preuve documentaire concernant l'envoi des registres à l'ARC par courrier recommandé. L'appelant a témoigné avoir reçu des lettres de l'ARC indiquant que celle-ci n'avait pas reçu les registres⁸.

[25] L'appelant a fourni à la Cour une copie d'un Sommaire comparatif des dépenses d'emploi des T777 qui visaient les années d'imposition⁹. Le formulaire T777, ainsi que le témoignage de l'appelant concernant le formulaire¹⁰, est une preuve des demandes liées à l'emploi réclamées par l'appelant pour les années d'imposition, mais il n'est pas une preuve à l'appui du montant de ces dépenses.

[26] Lors du contre-interrogatoire, l'appelant a convenu avec l'avocate de l'intimé que son emploi auprès des employeurs n'exigeait ni ne comprenait la vente de biens ou la négociation de contrats pour les employeurs.

A. Les thèses des parties

(1) L'appelant

⁶ Section 2 des formulaires T2200.

⁷ Transcription des procédures tenues à Toronto le 10 janvier 2024 (la « Transcription ») aux lignes 3 à 18 de la page 51, aux lignes 5 à 38 de la page 63 et de la page 64.

⁸ Lignes 13 à 17 de la page 63 de la Transcription.

⁹ Pièce A-17. La pièce A-17 comprend également les dépenses d'emploi réclamées par l'appelant pour son année d'imposition 2019, qui ne fait pas l'objet d'un appel.

¹⁰ Le témoignage de l'appelant concernant la pièce A-17 se trouve aux lignes 21 à 28 de la page 45 et aux lignes 1 à 19 de la page 46 de la Transcription.

[27] L'appelant soutient qu'il était un employé à commissions, car il était rémunéré pour chaque visite aux patients, et qu'il avait donc le droit de déduire les dépenses qu'il avait réclamées pour les années d'imposition.

[28] En ce qui concerne l'utilisation du bureau à domicile, les pourcentages figurant sur les formulaires T2200 émis par les employeurs représentaient plus de 50 %; la condition à l'alinéa 8(13)a) est donc remplie.

(2) L'intimé

[29] L'intimé soutient que l'appelant était un salarié et refuse le droit de l'appelant à une déduction des dépenses supérieure aux dépenses autorisées par les nouvelles cotisations.

[30] L'appelant n'était pas employé pour des fonctions liées à la vente de biens ou à la négociation de contrats; les déductions autorisées par l'alinéa 8(1)f) ne s'appliquent donc pas à lui.

[31] Contrairement à la position de l'appelant, l'utilisation d'un bureau à domicile doit être déterminée pour chaque bureau ou chaque emploi, et le pourcentage d'utilisation pour chacun des trois emplois distincts en cause en l'espèce ne peut pas être regroupé.

[32] Tous les formulaires T2200 sauf un indiquent une utilisation du bureau à domicile par l'appelant inférieure à 50 %, et l'autre formulaire indique l'utilisation du bureau à domicile à 50 % exactement en 2015. Cette utilisation ne satisfait pas à la condition prévue au sous-alinéa 8(13)a)(i).

[33] L'appelant a reçu une allocation pour frais de véhicule non imposable de ParaMed et de Spectrum, et les autres montants liés au véhicule automobile réclamés par l'appelant n'étaient pas déductibles en vertu de l'article 8.

III. Analyse

[34] En règle générale, le particulier qui exploite une entreprise a le droit de déduire toute dépense raisonnable qui n'est pas à titre du capital et qui est engagée dans le but de tirer ou de produire un revenu de l'entreprise. En revanche, selon le paragraphe 8(2), un employé peut déduire seulement les dépenses autorisées par l'article 8.

[35] Les dispositions de la LIR qui sont pertinentes en l'espèce sont les alinéas 6(1)b), 8(1)f), i), h), h.1) et j), et les paragraphes 8(2) et (13). J'ai reproduit ces dispositions à l'annexe E des présents motifs de jugement, et m'y référerai au besoin par souci de clarté.

[36] L'appelant affirme que l'alinéa 8(1)f) s'applique aux dépenses qu'il a engagées relativement à son emploi auprès des employeurs. Le préambule de l'alinéa 8(1)f) affirme que la condition suivante doit être remplie pour que l'alinéa s'applique à l'appelant :

lorsque le contribuable a été, au cours de l'année, employé pour remplir des fonctions liées à la vente de biens ou à la négociation de contrats pour son employeur, et [...]

[37] L'appelant est un infirmier autorisé qui offre des services de soins infirmiers à des patients et qui est rémunéré pour ces services pour chaque visite de patient. L'appelant a admis ne pas vendre de biens et ne pas négocier de contrats pour les employeurs.

[38] Selon le préambule de l'alinéa 8(1)f) lu dans son contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical¹¹, l'appelant n'a pas droit aux déductions autorisées par cet alinéa, parce que durant les années d'imposition, il n'a ni vendu de biens ni négocié de contrats pour les employeurs.

[39] Les notes explicatives publiées en mai 1991 qui accompagnaient la modification proposée de l'alinéa 8(1)f)¹² énoncent, en partie :

L'alinéa 8(1)f) permet aux **vendeurs** à commissions de déduire les sommes dépensées en vue de gagner un revenu d'emploi, à la condition qu'ils ne reçoivent pas d'allocation non imposable pour frais de déplacement et qu'ils soient tenus, selon leur contrat d'emploi, de payer leurs dépenses et d'exercer leurs fonctions ailleurs qu'au lieu même de l'entreprise de l'employeur.

[Non souligné dans l'original.]

[40] L'alinéa 8(1)f) a pour objet de permettre à un vendeur de déduire les frais liés aux activités de vente et de négociation de contrats, pourvu que certaines autres conditions soient remplies, comme le paiement de commission. Le fait que les

¹¹ Une interprétation téléologique de l'alinéa 8(1)f) ne change pas l'exigence que l'appelant vende des biens ou négocie des contrats pour les employeurs.

¹² La modification, qui ajoutait le sous-alinéa 8(1)f)(vii), a été édicté par 1994, ch. 7, ann. II (1991, ch. 49), paragraphe 5(1), applicable aux années 1990 et subséquentes.

employeurs rémunéraient l'appelant à la visite ne fait pas entrer l'appelant dans la portée de l'alinéa 8(1)f). Les fonctions de soins infirmiers de l'appelant ne sont pas le type de fonctions d'emploi envisagées par l'alinéa 8(1)f).

[41] Les sous-alinéas 8(1)i(ii) et (iii) permettent une déduction pour un loyer de bureau et le coût des fournitures consommées dans l'accomplissement des fonctions d'un emploi, respectivement. L'appelant n'a pas laissé entendre qu'il payait un loyer de bureau, et les fournitures qu'il consommait dans l'accomplissement de ses fonctions de soins infirmiers étaient fournies par les employeurs. Par conséquent, les seules fournitures qui entrent dans la portée des sous-alinéas 8(1)i(iii) sont diverses fournitures de bureau. L'appelant n'a pas présenté d'élément de preuve sur le montant des dépenses visant diverses fournitures de bureau.

[42] Même si une dépense est prouvée et remplit les exigences énoncées à l'alinéa 8(1)f) ou (i), le montant peut ne pas être déductible en raison du paragraphe 8(13). En effet, ce paragraphe prévoit qu'aucune somme n'est déductible en vertu des alinéas 8(1)f) ou i) à moins que des conditions précises ne soient remplies. L'alinéa 8(13)a) est ainsi libellé :

Malgré les alinéas (1)f) et i),

a) un montant n'est déductible dans le calcul du revenu d'un particulier pour une année d'imposition tiré d'une charge ou d'un emploi pour la partie d'un établissement domestique autonome où le particulier réside que si cette partie, selon le cas :

(i) est le lieu où le particulier **accomplit principalement** les fonctions de la charge ou de l'emploi,

(ii) **est utilisée exclusivement**, au cours de la période à laquelle le montant se rapporte, aux fins de tirer un revenu de la charge ou de l'emploi et **est utilisée pour rencontrer des clients ou d'autres personnes de façon régulière et continue** dans le cours normal de l'exécution des fonctions de la charge ou de l'emploi;

[Non souligné dans l'original.]

[43] En ce qui concerne l'emploi de l'appelant auprès de chacun des employeurs, la condition énoncée au sous-alinéa 8(13)a)(i) exige qu'il accomplisse principalement les fonctions de son emploi dans son bureau à domicile.

[44] Le mot « principalement » est un adverbe défini dans le dictionnaire *Oxford English Dictionary* (en ligne) qui signifie [TRADUCTION] « En majeure partie ou en

grande partie, en majorité, surtout ». Le mot laisse entendre une action qui est supérieure à 50 % de toutes les actions pertinentes. C'est le sens adopté dans la jurisprudence fiscale¹³.

[45] La nature des activités d'emploi de l'appelant, soit le soin de patients chez eux, ou dans une maison de soins infirmiers ou un foyer de retraite, laisse fortement supposer que les activités d'emploi de l'appelant ne se déroulaient pas en grande partie dans son bureau à domicile. L'utilisation du bureau à domicile par l'appelant est plutôt accessoire et comme soutien à l'accomplissement de ses fonctions de soins infirmiers à d'autres endroits.

[46] Cette observation générale est confirmée par les formulaires T2200, qui indiquent une utilisation du bureau à domicile relativement à l'emploi auprès de Spectrum de 15 % pour toutes les années d'imposition, une utilisation du bureau à domicile relativement à l'emploi auprès de S.R.T. Med-Staff de 30 % pour toutes les années d'imposition, et une utilisation du bureau à domicile relativement à l'emploi auprès de ParaMed de « 50 % » pour 2015, de « <40 % » pour 2016 « 40 % » pour 2017 et « moins de 50 % » pour 2018.

[47] Contrairement à la position défendue par l'appelant, l'exigence de « principalement » au sous-alinéa 8(13)a)(i) s'applique de façon distincte à chaque emploi¹⁴ et, par conséquent, les pourcentages indiqués sur les formulaires T2200 ne peuvent tout simplement pas être regroupés. Je constate que même si les emplois étaient abordés de façon regroupée, selon les formulaires T2200, l'activité totale au bureau à domicile serait toujours de 50 % ou moins de l'ensemble des activités pertinentes, car en aucun temps le pourcentage de l'activité au bureau à domicile pour un employeur n'a-t-il dépassé 50 % de l'activité totale.

[48] Le sous-alinéa 8(13)a)(ii) prévoit deux conditions. Premièrement, le bureau à domicile doit être utilisé par l'appelant exclusivement dans le but de tirer un revenu d'emploi. Deuxièmement, il doit être utilisé exclusivement par l'appelant pour rencontrer des clients ou d'autres personnes de façon régulière et continue dans le cours normal de l'exécution des fonctions de son emploi. L'appelant n'a pas soutenu qu'il remplissait la deuxième condition, et rien n'indique que celle-ci ait été remplie. Les conférences téléphoniques auxquelles l'appelant participait à partir de son

¹³ Se reporter notamment aux décisions suivantes : *Will-Kare Paving & Contracting Ltd. c. R.*, [1996] 2 CCI 2426, p. 2434, confirmée par 2000 CSC 36, *Estate of Elisa Aquilini c. R.*, 2019 CCI 132, par. 135 et 136, et *0742443 B.C. Ltd. c. R.*, 2014 CCI 301, par. 22 à 26.

¹⁴ Voir l'alinéa 4(1)a).

bureau à domicile ne comptent pas comme une utilisation du bureau à domicile pour rencontrer des clients ou d'autres personnes.

[49] Selon ce qui précède, même si l'appelant avait le droit de déduire des dépenses pour son bureau à domicile en vertu des alinéas 8(1)f) ou i), la déduction serait refusée parce que l'appelant ne satisfait pas aux exigences des sous-alinéas 8(13)a)(i) ou 8(13)a)(ii).

[50] Les autres dispositions en litige sont les alinéas 8(1)h), h.1) et j). L'alinéa 8(1)h) traite des frais de déplacement autres que les frais afférents à un véhicule à moteur, l'alinéa 8(1)h.1) traite des frais afférents à un véhicule à moteur et l'alinéa 8(1)j) traite des frais afférents à l'acquisition d'un véhicule à moteur (c.-à-d. les intérêts et la déduction pour amortissement).

[51] Les sous-alinéas 8(1)h)(i) et (ii) et les sous-alinéas 8(1)h.1)(i) et (ii) énoncent les exigences suivantes pour l'application des alinéas 8(1)h) et h.1) respectivement :

lorsque le contribuable, au cours de l'année, à la fois :

(i) a été habituellement tenu d'exercer les fonctions de son emploi ailleurs qu'au lieu d'affaires de son employeur ou à différents endroits,

(ii) a été tenu, en vertu de son contrat d'emploi, d'acquitter les [8(1)h) : frais de déplacement] [8(1)h.1) : frais afférents à un véhicule à moteur] qu'il a engagés pour l'accomplissement des fonctions de sa charge ou de son emploi [...]

[52] L'appelant remplit clairement ces conditions. Selon ses conditions d'emploi auprès de chacun des employeurs, l'appelant était habituellement tenu de se déplacer dans toute la région du Grand Toronto, pour rendre visite à ses patients, d'avoir un véhicule et d'engager des frais de déplacement et des frais afférents à un véhicule à moteur. Même s'il est possible que l'appelant rencontre des patients occasionnellement à un lieu d'affaires de l'employeur (comme un foyer de retraite ou une maison de soins infirmiers exploitée par l'employeur)¹⁵, il était aussi tenu de rencontrer des patients chez eux dans le cours normal des fonctions de son emploi.

[53] En vertu du sous-alinéa 8(1)h)(iii), l'alinéa 8(1)h) ne s'applique pas aux frais de déplacement si l'appelant a reçu une allocation pour les frais de déplacement qui n'a pas été incluse à son revenu en raison des sous-alinéas 6(1)b)(v), (vi) ou (vii).

¹⁵ Cette possibilité vise le montant des dépenses admissibles à la déduction.

La preuve indique que l'appelant n'avait pas reçu d'allocation pour les frais de déplacement de la part de ses employeurs. Par conséquent, les frais de déplacement raisonnables engagés par l'appelant dans l'accomplissement de ses fonctions d'emploi auprès de chaque employeur étaient déductibles. J'aborderai le montant de ces frais à la conclusion des présents motifs de jugement.

[54] En vertu du sous-alinéa 8(1)h.1)(i), l'alinéa 8(1)h.1) ne s'applique pas aux frais afférents à un véhicule à moteur si l'appelant a reçu une allocation pour frais afférents à un véhicule à moteur qui n'a pas été incluse à son revenu par l'effet de l'alinéa 6(1)b).

[55] Sous réserve d'une exception incidente qui ne s'applique pas à l'appelant, le sous-alinéa 6(1)b)(vii.1) exclut du revenu d'un employé les allocations « raisonnables » qu'il a reçues de son employeur pour se déplacer dans l'accomplissement de ses fonctions d'emploi.

[56] Dans la décision *Nicoll c. Le Roi*, 2023 CCI 116, le juge de Cour de l'impôt a reproduit les sous-alinéas 6(1)b)(vii) et (vii.1) pour ensuite observer ce qui suit :

11 Le libellé ci-dessus est en vigueur depuis 1994 et s'applique à l'année d'imposition 1990 et aux suivantes. L'amendement rétroactif de 1994 a expressément abrogé la formulation précédente sur « les allocations – n'excédant pas des montants raisonnables » des sous-alinéas 6(1)b)(ii) et (vii.1) pour la remplacer par « allocations raisonnables ».

12 Les notes techniques du ministère des Finances datées du 30 mai 1991 expliquent cet amendement :

Ces sous-alinéas sont modifiés, pour les années d'imposition 1990 et subséquentes, de sorte que des allocations raisonnables pour frais de déplacement (sauf les frais liés à l'usage d'un véhicule à moteur) et frais liés à l'usage d'un véhicule à moteur soient exclues du calcul du revenu d'un particulier provenant d'une charge ou d'un emploi. Ainsi, les allocations qui ne sont pas raisonnables, et non plus seulement celles qui dépassent l'allocation raisonnable, doivent être incluses dans le revenu. Dans ces circonstances, le contribuable peut avoir droit à une déduction pour des frais de déplacement en vertu des alinéas 8(1)f) ou (1)h).

[Notes de bas de page omises.]

[57] La question de savoir si une allocation est raisonnable ou n'est pas raisonnable est une question de fait¹⁶. Le mot « raisonnable » dans le sens employé au sous-alinéa 6(1)b)(vii.1) s'entend d'un montant qui doit se trouver dans la limite de ce qu'il serait logique ou sensé de s'attendre dans les circonstances.

[58] Dans la décision *Mohammad c. Canada*, [1998] 1 CF 165 (CF-DA), la Cour a fait observer :

[28] Quand on évalue le caractère raisonnable d'une dépense, on mesure ce caractère raisonnable en termes de grandeur ou de *quantum*. Bien qu'une telle décision puisse faire intervenir un élément d'appréciation subjective de la part du juge des faits, il faut toujours rechercher un élément objectif [...]

[59] Ni l'intimé ni l'appelant n'ont soutenu que les allocations pour véhicule à moteur fournies à l'appelant par ParaMed et Spectrum n'étaient pas raisonnables, et en l'absence de preuves démontrant un caractère raisonnable déterminant, je ne vois aucune raison pour trancher cette question de fait.

[60] En plus de la question de fait du caractère raisonnable, selon le sous-alinéa 6(1)b)(x), une allocation est réputée ne pas être raisonnable lorsque l'usage du véhicule, pour la fixation de l'allocation, n'est pas uniquement évalué en fonction du nombre de kilomètres parcourus pour l'emploi concerné, et selon le sous-alinéa 6(1)b)(xi), une allocation n'est pas raisonnable lorsque le contribuable reçoit d'une part une allocation relativement à l'usage d'un véhicule, et d'autre part un remboursement en tout ou en partie des dépenses liées à cet usage.

[61] À l'exception de l'allocation fixe de 5,30 \$ en 2018, l'allocation pour véhicule à moteur fournie par ParaMed pour chacune des années d'imposition n'était pas incluse dans le revenu de l'appelant par effet du sous-alinéa 6(1)b)(vii.1). Par conséquent, l'appelant n'avait droit à une déduction des frais afférents à un véhicule à moteur engagés relativement à son emploi auprès de ParaMed pour aucune des années d'imposition.

[62] Le fait que l'ARC peut avoir considéré une allocation plus élevée du kilomètre que celle fournie par ParaMed comme étant raisonnable ne confère pas à l'appelant le droit de déduire la différence en vertu de l'alinéa 8(1)h.1) lorsque l'allocation

¹⁶ *Petro-Canada c. R.*, 2004 CAF 158, par. 64.

n'était pas incluse dans le revenu par effet du sous-alinéa 6(1)b)(vii.1) et qu'il n'y avait aucune preuve que l'allocation n'était pas raisonnable¹⁷.

[63] Selon les formulaires T2200 remis à l'appelant par Spectrum, l'allocation pour véhicule à moteur fournie à l'appelant par Spectrum n'était pas fondée uniquement sur le nombre de kilomètres parcourus par l'appelant relativement à son emploi auprès de Spectrum. Par conséquent, l'allocation pour véhicule à moteur n'a pas été exclue du revenu de l'appelant par le sous-alinéa 6(1)b)(vii.1), parce qu'il était réputé comme n'étant pas raisonnable par le sous-alinéa 6(1)b)(x).

[64] Toutefois, la section 5 des T2200 émis à l'appelant par Spectrum pour les années d'imposition indique que Spectrum n'avait pas inclus l'allocation pour véhicule à moteur dans les relevés T4 envoyés à l'appelant pour les années d'imposition. De plus, l'appelant n'a pas déclaré cette allocation comme revenu, l'ARC ne s'est pas opposée à la position de déclaration de l'appelant, et selon les observations de l'intimé, ce dernier semble avoir supposé que l'allocation n'était pas imposable.

[65] Selon l'alinéa 8(1)h.1), un contribuable qui remplit les conditions établies aux sous-alinéas 8(1)h.1)(i) et (ii) a le droit de déduire des frais afférents à un véhicule à moteur engagés pour ses déplacements dans le cadre de son emploi :

[...] **sauf** s'il a, selon le cas :

(i) reçu une allocation pour frais afférents à un véhicule à moteur qui, **par l'effet de l'alinéa 6(1)b)**, n'est pas incluse dans le calcul de son revenu pour l'année [...]

[Non souligné dans l'original.]

[66] En l'espèce, l'allocation pour véhicule à moteur fournie à l'appelant par Spectrum pour les années d'imposition n'était pas incluse dans le calcul de son revenu parce que Spectrum avait omis d'inclure l'allocation dans les relevés T4 envoyés à l'appelant pour les années d'imposition, et l'appelant n'a pas par ailleurs déclaré le montant comme un revenu.

[67] Puisque, selon la preuve¹⁸, le sous-alinéa 6(1)b)(x) ne s'appliquait clairement pas à l'allocation fournie par Spectrum, l'alinéa 6(1)b) ne s'applique pas pour exclure l'allocation du revenu de l'appelant. Par conséquent, la limitation au sous-

¹⁷ Comme il est énoncé plus haut, ni l'une ni l'autre des parties n'a soutenu que l'allocation de ParaMed n'était pas raisonnable.

¹⁸ Plus précisément, les formulaires T2200 et les relevés T4 envoyés à l'appelant par Spectrum.

alinéa 8(1)h.1)(i) ne s'appliquait pas aux frais afférents à un véhicule à moteur engagés par l'appelant relativement à son emploi par Spectrum.

[68] Même s'il s'agit d'un résultat peu ordinaire, il s'agit néanmoins clairement du résultat prévu par le libellé du sous-alinéa 8(1)h.1)(i) lorsqu'il est lu dans son contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical.

[69] Le résultat n'est pas conforme au but de l'exclusion prévue au sous-alinéa 8(1)h.1)(i), qui consiste à refuser une déduction pour des frais afférents à un véhicule à moteur si le contribuable a reçu une allocation qui n'est pas incluse au revenu du contribuable par l'effet de l'alinéa 6(1)b). Ce but n'échoue pas si l'allocation n'est pas incluse au revenu pour une autre raison.

[70] Pour avoir droit à une déduction en vertu de l'alinéa 8(1)j), l'appelant doit avoir droit à une déduction en vertu des alinéas 8(1)f), h) ou h.1). J'ai conclu que l'appelant avait le droit de déduire les frais de déplacement qu'il avait engagés relativement à son emploi auprès de chacun des employeurs. J'ai conclu également que l'appelant avait le droit de déduire les frais afférents à un véhicule à moteur qu'il avait engagés relativement à son emploi auprès de S.R.T. Med-Staff et de Spectrum. Par conséquent, l'appelant a le droit de déduire les montants indiqués à l'alinéa 8(1)j) pour le véhicule à moteur qu'il a utilisé dans l'accomplissement des fonctions de son emploi auprès des employeurs.

[71] L'analyse précédente du droit ne tranche pas les montants des frais alloués à l'appelant en vertu des alinéas 8(1)h), h.1) ou j). Les montants des frais que l'appelant peut déduire dépendent non seulement du montant réel des frais engagés par l'appelant, mais aussi par les questions en litige comme la question de savoir si certains déplacements de l'appelant étaient entre son domicile et un lieu d'affaires¹⁹. Des éléments de preuve comme des reçus, des registres des déplacements et des registres de véhicule à moteur permettraient à la Cour de trancher ces questions en litige.

[72] Malheureusement, à l'exception du témoignage de l'appelant qui affirme avoir tenu de tels registres et journaux qu'il aurait fourni à l'ARC, et qu'il avait engagé les frais indiqués au sommaire comparatif des formulaires T777 déposés en tant que pièce A-17, l'appelant n'a fourni aucun élément de preuve pour appuyer les montants des dépenses qu'il a engagées qui donnent droit à une déduction en application des alinéas 8(1)h), h.1) ou j). J'ai soulevé ce problème avec l'avocat de

¹⁹ Voir, par exemple, *Daniels c. R.*, 2004 CAF 125, par. 7 et *Mason c. R.*, 2022 CCI 65, par. 7 à 12.

l'appelant durant les arguments, et l'avocat a reconnu qu'il n'y avait aucune preuve au dossier concernant le montant des dépenses engagées par l'appelant²⁰.

[73] La preuve de l'appelant concernant le type de registres qu'il a tenu et le montant des dépenses qu'il a réclamé n'est pas le genre de preuve qui conteste les hypothèses de fait du ministre concernant le montant des frais d'emploi qu'il a engagés durant chacune des années d'imposition. Par conséquent, je n'ai d'autre choix que d'accepter les hypothèses du ministre quant aux montants de ces frais. Comme l'a observé la Cour d'appel fédérale récemment dans la décision *Dirani* :

[5] Pour rejeter les demandes de l'appelant, le ministre s'est fondé sur les hypothèses suivantes : l'actif de la société excédait le passif au moment de sa dissolution, l'appelant n'avait pas fait d'investissement dans la société et la société n'avait pas de dette irrécouvrable envers l'appelant.

[6] La Cour canadienne de l'impôt a estimé que l'appelant n'avait pas réussi à démolir ces hypothèses. Le juge a examiné attentivement les éléments de preuve dont il disposait (transcription des motifs rendus oralement, aux pages 3 à 5) et a estimé que l'appelant n'avait présenté aucun élément de preuve permettant de conclure qu'il avait avancé de l'argent à la société ou qu'il avait contracté une créance irrécouvrable (transcription des motifs rendus oralement, aux pages 10 et 11).

[...]

[12] L'expiration des délais prescrits au paragraphe 230(4) de la Loi et à l'article 5800 du Règlement n'exempte pas les contribuables de s'acquitter du fardeau de la preuve qui leur incombe dans une audience devant la Cour canadienne de l'impôt. Le contraire porterait atteinte à l'intégrité de notre système fiscal d'autocotisation. Dans un tel système, la tenue de livres de comptes et de registres est une obligation permanente, et le fait que l'appelant ne l'a pas respectée l'empêche de s'acquitter du fardeau de la preuve et de démolir les hypothèses du ministre.

[74] Le défaut par l'appelant à présenter des preuves pour contester les hypothèses de fait formulées par le ministre concernant les montants des frais de déplacement et des frais afférents à un véhicule à moteur de l'appelant mène inexorablement à la conclusion que l'appelant n'a pas satisfait à son fardeau de la preuve pour établir la prépondérance des probabilités des faits qui démontrent que les nouvelles cotisations sont erronées.

²⁰ Lignes 19 à 28 de la page 108, de la page 109 et de la page 110, et lignes 1 à 5 de la page 111 de la Transcription.

[75] Pour les motifs qui précèdent, les appels interjetés par l'appelant à l'égard des nouvelles cotisations sont rejetés sans dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 14^e jour de mars 2024.

« J.R. Owen »

Le juge Owen

Traduction certifiée conforme
ce 2^e jour d'août 2024.

Diane Walsh, trad. a.

ANNEXE A

Hypothèses de fait du ministre pour le dossier 2019-948(IT)I

Assumptions

10. In determining the Appellant's tax liability for the 2015 taxation year, the Minister made the following assumptions of fact:
 - a) the facts stated above;
 - b) the Appellant was employed with K.&S. Temporary Medical Services Inc ("K&S"), Spectrum Health Care LP ("Spectrum"), Revera Health Services Inc ("Revera"), and Extendicare (Canada) Inc ("Extendicare"), for the 2015 taxation year;
 - c) the Appellant was in receipt of salary, wages, or other remuneration of \$110,783, \$73,682, \$13,591 and \$13,252 from K&S, Spectrum, Revera, and Extendicare, respectively, for the 2015 taxation year;
 - d) the Appellant did not receive commissions or other similar amounts related to volume of sales made or contracts negotiated with K&S, Spectrum, Revera, and Extendicare for the 2015 taxation year;
 - e) the Appellant claimed employment expenses of \$39,025 for the 2015 taxation years, as set out in **Schedule "A"** under *Second Amounts Submitted*;
 - f) the Appellant received a non-taxable motor vehicle allowance of \$502 from Paramed (also known as Revera);
 - g) the Appellant provided a signed T2200 in respect of employment expenses from S.R.T Med-Staff (also known as K&S), and from Spectrum stating:
 - i. the Appellant was required to travel within the Greater Toronto Area;
 - ii. the Appellant was not required to be away from the municipality and metropolitan area for more than 12 hours;
 - iii. the Appellant received a non-taxable motor vehicle allowance of \$8,008 from Spectrum;

- iv. the Appellant is required to pay for supplies used in the performance of his work;
- v. the Appellant is required to pay for the use of a cellphone; and
- vi. the Appellant is required to use a portion of his personal residence for work 30% of the time for SRT, and 15% of the time for Spectrum;
- h) the Appellant did not maintain proper books and records of sufficient nature to allow the Minister to determine the employment expenses with K&S and Spectrum for the 2015 taxation year;
- i) the Appellant claimed food expenses of \$537 for the 2015 taxation year;
- j) the Appellant was not required to be away from his municipality or metropolitan area for the 2015 taxation year;
- k) the Appellant did not incur food expenses for the purpose of earning employment income for the 2015 taxation year;
- l) if incurred, the disallowed food expenses of \$537 were the personal expenses of the Appellant;
- m) the Appellant claimed accounting expenses of \$400 for the 2015 taxation year;
- n) the Appellant is not paid wholly or partly by commission according to the volume of sale or contract negotiated;
- o) the Appellant did not incur accounting expenses of \$400 for the purpose of earning employment income for the 2015 taxation year;
- p) if incurred, the disallowed accounting expenses were the personal expenses of the Appellant;
- q) the Appellant claimed internet expenses of \$432 for the 2015 taxation year;

- r) the Appellant did not incur internet expenses for the purpose of earning employment income;
- s) if incurred, the disallowed internet expenses were the personal expenses of the Appellant;
- t) the Appellant claimed cellphone expenses of \$2,598 for the 2015 taxation year;
- u) the Appellant incurred cellphone expenses of \$800 for the purpose of earning employment income;
- v) if incurred, the disallowed cellphone expenses of \$1,798 were the personal expenses of the Appellant;
- w) the Appellant claimed parking expenses of \$530 for the 2015 taxation year;
- x) the Appellant incurred parking expenses of \$473 for the purpose of earning employment income;
- y) if incurred, the disallowed parking expenses of \$57 were the personal expenses of the Appellant;
- z) the Appellant claimed and incurred supplies expenses of \$331 for the purpose of earning employment income for the 2015 taxation year;
- aa) the Appellant claimed uniform expenses of \$1,221 for the 2015 taxation year;
- bb) the Appellant did not incur uniform expenses of \$1,221 for the purpose of earning employment expenses;
- cc) if incurred, the disallowed uniform expenses of \$1,221 were the personal expenses of the Appellant;
- dd) the Appellant claimed work-space-in-home expenses of \$5,220 and home office expenses of \$9,590 for the 2015 taxation year;

- ee) the Appellant did not principally perform his duties of office or employment at home;
- ff) the Appellant did not use on a regular and continuous bases his home for meeting customers or other persons in a ordinary course of performing the duties of office or employment;
- gg) the Appellant did not incur work-space-in-home expenses of \$5,220 and home office expenses of \$9,590 for the 2015 taxation year;
- hh) if incurred, the disallowed work-space-in-home expenses of \$5,220 and home office expenses of \$9,590 for the 2015 taxation year, were the personal and living expenses of the Appellant;
- ii) the Appellant claimed motor vehicle expenses of \$18,166 for the 2015 taxation year;
- jj) the Appellant received for the 2015 taxation year a non-taxable allowance for motor vehicle expenses incurred for earning employment income of \$8,511;
- kk) the Appellant received a reasonable allowance for motor vehicle expenses for the 2015 taxation year;
- ll) the total motor vehicle kilometers ("km") for employment is 64.5% (27,730 km ÷ 42,993) for the 2015 taxation year;
- mm) the total motor vehicle expenses for the 2015 taxation year is \$12,797;
- nn) the total motor vehicle expenses for employment for the 2015 taxation year is \$8,254;
- oo) the motor vehicle allowance received by the Appellant for the 2015 taxation year is greater then the total motor vehicle expenses for employment; and

- pp) if the Appellant incurred the disallowed motor vehicle expenses of \$18,166 for the 2015 taxation year, they were not incurred for the purpose of earning employment income and were the personal and living expenses of the Appellant.

ANNEXE B

Hypothèses de fait du ministre pour le dossier 2019-1278(IT)I

Assumptions

9. In determining the Appellant's tax liability for the 2016 taxation year, the Minister made the following assumptions of fact:
 - a) the facts stated above;
 - b) the Appellant was employed with K.&S. Temporary Medical Services Inc ("K&S"), Spectrum Health Care LP ("Spectrum"), and Extendicare (Canada) Inc ("Extendicare"), for the 2016 taxation year;
 - c) the Appellant was in receipt of salary, wages, or other remuneration of \$97,368, \$71,664, and \$28,534 from K&S, Spectrum, and Extendicare, respectively, for the 2016 taxation year;
 - d) the Appellant did not receive commissions or other similar amounts related to volume of sales made or contracts negotiated with K&S, Spectrum, and Extendicare for the 2016 taxation year;

- e) the Appellant claimed employment expenses of \$39,175 for the 2016 taxation years, as set out in **Schedule "A"** under *Second Amounts Submitted*;
- f) the Appellant provided for the 2016 taxation year, a signed T2200 in respect of employment expenses from S.R.T Med-Staff (also known as K&S), from Spectrum, and from Extendicare stating:
 - i. the Appellant was required to travel within the Greater Toronto Area;
 - ii. the Appellant was not required to be away from the municipality and metropolitan area for more than 12 hours;
 - iii. the Appellant received a non-taxable motor vehicle allowance of \$7,715 from Spectrum, and \$1,097 from Extendicare;
 - iv. the Appellant is required to pay for supplies used in the performance of his work;
 - v. the Appellant is required to pay for the use of a cellphone; and
 - vi. the Appellant is required to use a portion of his personal residence for work 30% of the time for SRT, 15% of the time for Spectrum, and less than 40% of the time for Extendicare;
- g) the Appellant did not maintain proper books and records of sufficient nature to allow the Minister to determine the employment expenses with K&S, Spectrum, and Extendicare for the 2016 taxation year;
- h) the Appellant claimed food expenses of \$839 for the 2016 taxation year;
- i) the Appellant was not required to be away for his municipality or metropolitan area for the 2016 taxation year;
- j) the Appellant did not incur food expenses for the purpose of earning employment income for the 2016 taxation year;

- k) if incurred, the disallowed food expenses of \$839 were the personal expenses of the Appellant;
- l) the Appellant claimed accounting expenses of \$400 for the 2016 taxation year;
- m) the Appellant is not paid wholly or partly by commission according to the volume of sale or contract negotiated;
- n) the Appellant did not incur accounting expenses of \$400 for the purpose of earning employment income for the 2016 taxation year;
- o) if incurred, the disallowed accounting expenses were the personal expenses of the Appellant;
- p) the Appellant claimed internet expenses of \$2,160 for the 2016 taxation year;
- q) the Appellant did not incur internet expenses for the purpose of earning employment income;
- r) if incurred, the disallowed internet expenses of \$2,160 were the personal expenses of the Appellant;
- s) the Appellant claimed cellphone expenses of \$3,407 for the 2016 taxation year;
- t) the Appellant incurred cellphone expenses of \$800 for the purpose of earning employment income;
- u) if incurred, the disallowed cellphone expenses of \$2,607 were the personal expenses of the Appellant;
- v) the Appellant incurred parking expenses of \$463 for the 2016 taxation year;
- w) the Appellant claimed and incurred supplies expenses of \$1,217 for the purpose of earning employment income for the 2016 taxation year;

- x) the Appellant claimed uniform expenses of \$3,332 for the 2016 taxation year;
- y) the Appellant did not incur uniform expenses of \$3,332 for the purpose of earning employment expenses;
- z) if incurred, the disallowed uniform expenses of \$3,332 were the personal expenses of the Appellant;
- aa) the Appellant claimed work-space-in-home expenses of \$5,220 and home office expenses of \$8,265 for the 2016 taxation year;
- bb) the Appellant did not principally perform his duties of office or employment at home;
- cc) the Appellant did not use on a regular and continuous bases his home for meeting customers or other persons in a ordinary course of performing the duties of office or employment;
- dd) the Appellant did not incur work-space-in-home expenses of \$5,220 and home office expenses of \$8,265 for the 2016 taxation year;
- ee) if incurred, the disallowed work-space-in-home expenses of \$5,220 and home office expenses of \$8,265 for the 2016 taxation year, were the personal and living expenses of the Appellant;
- ff) the Appellant claimed motor vehicle expenses of \$14,334 for the 2016 taxation year;
- gg) the Appellant received for the 2016 taxation year a non-taxable allowance for motor vehicle expenses incurred for earning employment income of \$8,813;
- hh) the Appellant received a reasonable allowance for motor vehicle expenses for the 2016 taxation year;
- ii) the total motor vehicle kilometers ("km") for employment was 62.8% (23,560 km ÷ 37,514) for the 2016 taxation year;

- jj) the total motor vehicle expenses for the 2016 taxation year was \$11,322;
- kk) the total motor vehicle expenses for employment for the 2016 taxation year was \$7,111;
- ll) the motor vehicle allowance received by the Appellant for the 2016 taxation year was greater than the total motor vehicle expenses for employment; and
- mm) if the Appellant incurred the disallowed motor vehicle expenses of \$14,334 for the 2016 taxation year, they were not incurred for the purpose of earning employment income and were the personal and living expenses of the Appellant.

ANNEXE C

Hypothèses de fait du ministre pour le dossier 2020-416(IT)I

Assumptions

10. In determining the Appellant's tax liability for the 2017 taxation year, the Minister assumed the following facts:
 - a. the facts stated and admitted above;

- b. the Appellant was employed with K. & S. Temporary Medical Services Inc. ("K&S"), Paramed Inc. ("Paramed"), and Spectrum Health Care LP ("Spectrum) in the 2017 taxation year;
- c. the Appellant was in receipt of salary, wages, or other remuneration of \$125,848, 21,382, and 70,051, from K&S, Paramed, and Spectrum, respectively, in the 2017 taxation year;
- d. the Appellant did not receive commissions or other similar amounts related to the volume of sales made or contracts negotiated with K&S, Paramed, and Spectrum in the 2017 taxation year;
- e. the Appellant claimed employment expenses of \$29,938 as set out in the chart below:

Employment Expenses 2017	Claimed in filing T1 Return	Assessed	Amount Claimed in Objection	Amount Assessed after Objection	Difference
Automobile expenses	\$ 11,373	\$ 8,746	\$ 8,413	\$ 8,746	\$ 333
Automobile expenses (CCA)	\$ 4,590	\$ 2,170	\$ 6,162	\$ 2,170	-\$ 3,992
Accounting and legal fees	\$ 400	\$ -	\$ 400	\$ -	-\$ 400
Supplies	\$ 272	\$ 272	\$ 695	\$ 272	-\$ 423
Parking	\$ -	\$ -	\$ 94	\$ -	-\$ 94
Cell Phone	\$ 2,430	\$ -	\$ 2,430	\$ 420	-\$ 2,010
Home Office	\$ 3,741	\$ -	\$ 5,637	\$ -	-\$ 5,637
Uniform	\$ 792	\$ -	\$ 791	\$ -	-\$ 791
Internet	\$ 1,764	\$ -	\$ 5,316	\$ -	-\$ 5,316
Total Employment Expenses	\$ 25,363	\$ 11,188	\$ 29,938	\$ 11,608	-\$ 18,330

- f. the Appellant claimed motor vehicle expenses of \$8,413 in the 2017 taxation year;
- g. the Appellant received a reasonable motor vehicle allowances for motor vehicle expenses in the 2017 taxation year;

- h. the Appellant received a non-taxable motor vehicle allowance of \$7,501 from Spectrum in the 2017 taxation year;
- i. the Appellant received a non-taxable motor vehicle allowance of \$651 from Paramed in the 2017 taxation year;
- j. the motor vehicle allowances received by the Appellant were less than the total motor vehicle expenses incurred for employment purposes in the 2017 taxation year;
- k. the Appellant did not include the motor vehicle allowances received from Spectrum and Paramed in reporting his income or claiming his motor vehicle expenses in the 2017 taxation year;
- l. the Appellant claimed Capital Cost Allowance ("CCA") for 3 vehicles used for employment purposes in the 2017 taxation year which consisted of \$3,979 for a class 10.1 vehicle, \$233 for a class 10.1 vehicle, and \$1,950 for a class 10 vehicle;
- m. the Appellant claimed supplies expenses of \$695 for the purposes of earning employment income in the 2017 taxation year;
- n. the Appellant incurred expenses for supplies, motor vehicle expenses and CCA in the amount of \$11,118 in the 2017 taxation year;
- o. if incurred, any disallowed amounts for supplies, motor vehicle expenses and CCA were the personal expenses of the Appellant;
- p. the Appellant claimed parking expenses of \$94 in the 2017 taxation year;
- q. the Appellant did not incur parking expenses of \$94 in the 2017 taxation year;

- r. if incurred, the disallowed parking expenses were the personal expenses of the Appellant;
- s. the Appellant claimed accounting and legal fees of \$400 in the 2017 taxation year;
- t. the Appellant was not paid wholly or partly by commission according to volume of sale or contracts negotiated;
- u. the Appellant did not incur accounting and legal fees of \$400 for the purpose of earning employment income in the 2017 taxation year;
- v. if incurred, the disallowed accounting and legal fees were the personal expenses of the Appellant;
- w. the Appellant claimed cellphone expenses of \$2,430 for the 2017 taxation year;
- x. the Appellant incurred cell phone expenses of \$420 for the purposes of earning employment income in the 2017 taxation year;
- y. if incurred, the disallowed cell phone expenses of \$2,010 were the personal expenses of the Appellant;
- z. the Appellant claimed uniform expenses of \$791 in the 2017 taxation year;
- aa. the Appellant did not incur uniform expenses for the purposes of earning employment income in the 2017 taxation year;
- bb. if incurred, the disallowed uniform expenses were the personal expenses of the Appellant;
- cc. the Appellant claimed home office expenses of \$5,637 and internet expenses of \$5,316 in the 2017 taxation year;

- dd. the Appellant did not principally perform his duties of office or employment at home;
- ee. the Appellant did not use his home on a regular or continuous basis to meet with customers or clients in the course of performing his duties of office or employment;
- ff. the Appellant did not incur home office expenses of \$5,637 and internet expenses of \$5,316 in the 2017 taxation year;
- gg. if incurred, the disallowed home office expenses and internet expenses were the personal and living expenses of the Appellant;
- hh. the Appellant claimed a tuition credit of \$1,592 relating to a tuition credit transfer from his son in the 2017 taxation year;
- ii. the Appellant's son earned total income of \$23,293 in the 2017 taxation year;
- jj. the Appellant's son did not have an unused tuition carryforward amount available for use in the 2017 taxation year;
- kk. the Appellant's sons' tax payable in the 2017 taxation year exceeded the tuition credit available to be claimed by the Appellant's son in the 2017 taxation year;
- ll. the Appellant's son did not have any remaining tuition tax credit available to be transferred to the Appellant after claiming a tuition credit of \$1,592 in his 2017 taxation year; and
- mm. the Appellant was not entitled to claim the disallowed tuition tax credit transfer from his son in the 2017 taxation year.

11. The Minister relies on the following additional facts:
 - a. the Appellant incurred supplies expenses of \$272 for the purposes of earning employment income in the 2017 taxation year;
 - b. the total motor vehicle kilometers for employment was no greater than 58% in the 2017 taxation year;
 - c. the Appellant drove two passenger vehicles for employment purposes in the 2017 taxation year: a 2010 Hyundai Santa Fe and a 2012 Volkswagen Passat;
 - d. the Appellant did not use a class 10 vehicle for employment purposes in the 2017 taxation year;
 - e. the Appellant incurred total motor vehicle expenses of \$8,746 in the 2017 taxation year; and
 - f. the Appellant was entitled to claim CCA of \$2,170 in respect of his class 10.1 passenger vehicles used for employment purposes in the 2017 taxation year.

ANNEXE D

Hypothèses de fait du ministre pour le dossier 2022-1467(IT)I

Assumptions

12. In determining the Appellant's tax liability for the 2018 taxation year, the Minister made the following assumptions of fact:
 - a) the facts stated above;
 - b) the Appellant was employed with K.&S. Temporary Medical Services Inc ("K&S"), Spectrum Health Care LP ("Spectrum"), and ParaMed Inc (also known as Extendicare) ("ParaMed"), for the 2018 taxation year;

- c) the Appellant was in receipt of salary, wages, or other remuneration of \$124,338, \$56,701, and \$13,293 from K&S, Spectrum, and ParaMed, respectively, for the 2018 taxation year;
- d) the Appellant did not receive commissions or other similar amounts related to volume of sales made or contracts negotiated with K&S, Spectrum, and ParaMed for the 2018 taxation year;
- e) the Appellant claimed employment expenses of \$24,946 for the 2018 taxation years, as set out in **Schedule "A"** under *Amounts Submitted*;
- f) the Appellant provided several T2200's in respect of employment expenses from S.R.T Med-Staff (also known as K&S), from Spectrum, and from Extendicare (also known as ParaMed) stating:
 - i. the Appellant was required to travel within the Greater Toronto Area for K&S, Spectrum, and ParaMed;
 - ii. the Appellant was not required to be away from the municipality and metropolitan area for more than 12 hours;
 - iii. the Appellant received a non-taxable motor vehicle allowance of \$5,996 from Spectrum, and \$370 from ParaMed;
 - iv. the Appellant was required to pay for supplies used in the performance of his work;
 - v. the Appellant was required to pay for the use of a cellphone; and
 - vi. the Appellant was required to use a portion of his personal residence for work 30% of the time for SRT, 15% of the time for Spectrum, and less than 50% of the time for ParaMed;

- g) the Appellant did not maintain proper books and records of sufficient nature to allow the Minister to determine the employment expenses with K&S, Spectrum, and ParaMed for the 2018 taxation year;
- h) the Appellant claimed accounting expenses of \$400 for the 2018 taxation year;
- i) the Appellant was allowed accounting expenses of \$452 for the purpose of earning employment income for the 2018 taxation year;
- j) the Appellant originally claimed cellphone expenses of \$2,293 for the 2018 taxation year;
- k) the Appellant submitted a revised claim for cellphone expenses of \$7,649 for the 2018 taxation year;
- l) the Appellant provided invoices totaling \$3,319 of cell phone usage;
- m) the Appellant did not provide a breakdown of cell phone amounts incurred for the purposes of earning income from employment;
- n) the Appellant incurred a reasonable amount of cellphone expenses of 50% of total cellphone expenses claimed of \$3,319 to earn income from employment;
- o) if incurred, the disallowed 50% of cellphone expenses of \$1,659, were the personal expenses of the Appellant or were not reasonable in the circumstances;
- p) the Appellant claimed supplies expenses of \$230 for the 2018 taxation year;
- q) the Appellant incurred and was allowed supplies expenses of \$305 for the purpose of earning employment income for the 2018 taxation year;
- r) the Appellant claimed home office expenses of \$5,356 for the 2018 taxation year;

- s) the Appellant did not principally perform his duties of office or employment at home;
- t) the Appellant did not use on a regular and continuous bases his home for meeting customers or other persons in a ordinary course of performing the duties of office or employment for the 2018 taxation year;
- u) the Appellant did not incur home office expenses of \$5,356 for the 2018 taxation year;
- v) if incurred, the disallowed home office expenses of \$5,356 for the 2018 taxation year, were the personal and living expenses of the Appellant;
- w) the Appellant claimed motor vehicle expenses of \$16,667 for the 2018 taxation year, consisting of 85.7% of total motor vehicle expenses of \$19,445;
- x) the Appellant incurred total motor vehicle expenses of \$8,426 for the 2018 taxation year, consisting of 100% of total motor vehicle expenses for employment usage of \$14,792 less non-taxable allowance received of \$6,366; and
- y) if incurred, the disallowed motor vehicle expenses of \$8,241 (amount claimed less amount allowed) for the 2018 taxation year were not incurred for the purpose of earning employment income as they were reimbursed by his employers and were the personal and living expenses of the Appellant.

ANNEXE E
Dispositions législatives

6(1)(b) personal or living expenses [allowances] — all amounts received by the taxpayer in the year as an allowance for personal or living expenses or as an allowance for any other purpose, except

(i) travel, personal or living expense allowances

(A) expressly fixed in an Act of Parliament, or

(B) paid under the authority of the Treasury Board to a person who was appointed or whose services were engaged pursuant to the Inquiries Act, in respect of the discharge of the person's duties relating to the appointment or engagement,

(ii) travel and separation allowances received under service regulations as a member of the Canadian Forces,

(iii) representation or other special allowances received in respect of a period of absence from Canada as a person described in paragraph 250(1)(b), (c), (d) or (d.1),

(iv) representation or other special allowances received by a person who is an agent-general of a province in respect of a period while the person was in Ottawa as the agent-general of the province,

(v) reasonable allowances for travel expenses received by an employee from the employee's employer in respect of a period when the employee was employed in connection with the selling of property or negotiating of contracts for the employee's employer,

(v.1) allowances for board and lodging of the taxpayer, to a maximum total of \$300* for each month of the year, if

(A) the taxpayer is, in that month, a registered participant with, or member of, a sports team or recreation program of the employer in respect of which membership or participation is restricted to persons under 21 years of age,

(B) the allowance is in respect of the taxpayer's participation or membership and is not attributable to services of the taxpayer as a coach, instructor trainer, referee, administrator or other similar occupation,

(C) the employer is a registered charity or a non-profit organization described in paragraph 149(1)(1), and

(D) the allowance is reasonably attributable to the cost to the taxpayer of living away from the place where the employee would, but for the employment, ordinarily reside,

(vi) reasonable allowances received by a minister or clergyman in charge of or ministering to a diocese, parish or congregation for expenses for transportation incident to the discharge of the duties of that office or employment,

(vii) reasonable allowances for travel expenses (other than allowances for the use of a motor vehicle) received by an employee (other than an employee employed in connection with the selling of property or the negotiating of contracts for the employer) from the employer for travelling away from

(A) the municipality where the employer's establishment at which the employee ordinarily worked or to which the employee ordinarily reported was located, and

(B) the metropolitan area, if there is one, where that establishment was located,

in the performance of the duties of the employee's office or employment,

(vii.1) reasonable allowances for the use of a motor vehicle received by an employee (other than an employee employed in connection with the selling of property or the negotiating of contracts for the employer) from the employer for travelling in the performance of the duties of the office or employment,

(viii) [Repealed]

(ix) allowances (not in excess of reasonable amounts) received by an employee from the employee's employer in respect of any child of the employee living away from the employee's domestic establishment in the

place where the employee is required by reason of the employee's employment to live and in full-time attendance at a school in which the language primarily used for instruction is the official language of Canada primarily used by the employee if

(A) a school suitable for that child primarily using that language of instruction is not available in the place where the employee is so required to live, and

(B) the school the child attends primarily uses that language for instruction and is not farther from that place than the community nearest to that place in which there is such a school having suitable boarding facilities;

and, for the purposes of subparagraphs (v), (vi) and (vii.1), an allowance received in a taxation year by a taxpayer for the use of a motor vehicle in connection with or in the course of the taxpayer's office or employment shall be deemed not to be a reasonable allowance

(x) where the measurement of the use of the vehicle for the purpose of the allowance is not based solely on the number of kilometres for which the vehicle is used in connection with or in the course of the office or employment, or

(xi) where the taxpayer both receives an allowance in respect of that use and is reimbursed in whole or in part for expenses in respect of that use (except where the reimbursement is in respect of supplementary business insurance or toll or ferry charges and the amount of the allowance was determined without reference to those reimbursed expenses);

...

8(1)(f) **sales expenses [of commission employee]** — where the taxpayer was employed in the year in connection with the selling of property or negotiating of contracts for the taxpayer's employer, and

(i) under the contract of employment was required to pay the taxpayer's own expenses,

(ii) was ordinarily required to carry on the duties of the employment away from the employer's place of business,

(iii) was remunerated in whole or part by commissions or other similar amounts fixed by reference to the volume of the sales made or the contracts negotiated, and

(iv) was not in receipt of an allowance for travel expenses in respect of the taxation year that was, by virtue of subparagraph 6(1)(b)(v), not included in computing the taxpayer's income,

amounts expended by the taxpayer in the year for the purpose of earning the income from the employment (not exceeding the commissions or other similar amounts referred to in subparagraph (iii) and received by the taxpayer in the year) to the extent that such amounts were not

(v) outlays, losses or replacements of capital or payments on account of capital, except as described in paragraph (j),

(vi) outlays or expenses that would, by virtue of paragraph 18(1)(1), not be deductible in computing the taxpayer's income for the year if the employment were a business carried on by the taxpayer, or

(vii) amounts the payment of which reduced the amount that would otherwise be included in computing the taxpayer's income for the year because of paragraph 6(1)(e);

...

8(1)(h) **travel expenses** — where the taxpayer, in the year,

(i) was ordinarily required to carry on the duties of the office or employment away from the employer's place of business or in different places, and

(ii) was required under the contract of employment to pay the travel expenses incurred by the taxpayer in the performance of the duties of the office or employment,

amounts expended by the taxpayer in the year (other than motor vehicle expenses) for travelling in the course of the office or employment, except where the taxpayer

(iii) received an allowance for travel expenses that was, because of subparagraph 6(1)(b)(v), (vi) or (vii), not included in computing the taxpayer's income for the year, or

(iv) claims a deduction for the year under paragraph (e), (f) or (g);

8(1)(h.1) **motor vehicle travel expenses** — where the taxpayer, in the year,

(i) was ordinarily required to carry on the duties of the office or employment away from the employer's place of business or in different places, and

(ii) was required under the contract of employment to pay motor vehicle expenses incurred in the performance of the duties of the office or employment,

amounts expended by the taxpayer in the year in respect of motor vehicle expenses incurred for travelling in the course of the office or employment, except where the taxpayer

(iii) received an allowance for motor vehicle expenses that was, because of paragraph 6(1)(b), not included in computing the taxpayer's income for the year, or

(iv) claims a deduction for the year under paragraph (f);

8(1)(i) **dues and other expenses of performing duties** — an amount paid by the taxpayer in the year, or on behalf of the taxpayer in the year if the amount paid on behalf of the taxpayer is required to be included in the taxpayer's income for the year, as

(i) annual professional membership dues the payment of which was necessary to maintain a professional status recognized by statute,

(ii) office rent, or salary to an assistant or substitute, the payment of which by the officer or employee was required by the contract of employment,

(iii) the cost of supplies that were consumed directly in the performance of the duties of the office or employment and that the officer or employee was required by the contract of employment to supply and pay for,

(iv) annual dues to maintain membership in a trade union as defined

(A) by section 3 of the Canada Labour Code, or

(B) in any provincial statute providing for the investigation, conciliation or settlement of industrial disputes,

or to maintain membership in an association of public servants the primary object of which is to promote the improvement of the members' conditions of employment or work,

(v) annual dues that were, pursuant to the provisions of a collective agreement, retained by the taxpayer's employer from the taxpayer's remuneration and paid to a trade union or association designated in subparagraph (iv) of which the taxpayer was not a member,

(vi) dues to a parity or advisory committee or similar body, the payment of which was required under the laws of a province in respect of the employment for the year, and

(vii) dues to a professions board, the payment of which was required under the laws of a province,

to the extent that the taxpayer has not been reimbursed, and is not entitled to be reimbursed in respect thereof;

8(1)(j) **motor vehicle and aircraft costs** — where a deduction may be made under paragraph (f), (h) or (h.1) in computing the taxpayer's income from an office or employment for a taxation year,

(i) any interest paid by the taxpayer in the year on borrowed money used for the purpose of acquiring, or on an amount payable for the acquisition of, property that is

(A) a motor vehicle that is used, or

(B) an aircraft that is required for use

in the performance of the duties of the taxpayer's office or employment, and

(ii) such part, if any, of the capital cost to the taxpayer of

(A) a motor vehicle that is used, or

(B) an aircraft that is required for use

in the performance of the duties of the office or employment as is allowed by regulation;

...

8(2) **General limitation** — Except as permitted by this section, no deductions shall be made in computing a taxpayer's income for a taxation year from an office or employment.

...

8(13) **Work space in home** — Notwithstanding paragraphs (1)(f) and (i),

(a) no amount is deductible in computing an individual's income for a taxation year from an office or employment in respect of any part (in this subsection referred to as the "work space") of a self-contained domestic establishment in which the individual resides, except to the extent that the work space is either

(i) the place where the individual principally performs the duties of the office or employment, or

(ii) used exclusively during the period in respect of which the amount relates for the purpose of earning income from the office or employment and used on a regular and continuous basis for meeting customers or other persons in the ordinary course of performing the duties of the office or employment;

(b) where the conditions set out in subparagraph (a)(i) or (ii) are met, the amount in respect of the work space that is deductible in computing the individual's income for the year from the office or employment shall not exceed the individual's income for the year from the office or employment, computed without reference to any deduction in respect of the work space; and

(c) any amount in respect of a work space that was, solely because of paragraph (b), not deductible in computing the individual's income for the immediately preceding taxation year from the office or employment shall be deemed to be an amount in respect of a work space that is otherwise deductible in computing the individual's income for the year from that office or employment and that, subject to paragraph (b), may be deducted in computing the individual's income for the year from the office or employment.

RÉFÉRENCE : 2024 CCI 36

N^{OS} DES DOSSIERS DE LA
COUR : 2019-948(IT)I
2019-1278(IT)I
2020-416(IT)I
2022-1467(IT)I

INTITULÉ : VOLODYMYR BYKOV ET SA
MAJESTÉ LE ROI

LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 10 janvier 2024

MOTIFS DU JUGEMENT : l'honorable juge John R. Owen

DATE DU JUGEMENT : Le 14 mars 2024

COMPARUTIONS :

Avocat de l'appelant : M^e Oleksiy Bykov

Avocate de l'intimé : M^e Samantha Jennings

AVOCAT INSCRIT AU DOSSIER :

Pour l'appelant :

Nom : M^e Oleksiy Bykov

Cabinet : Bykov Law
Toronto (Ontario)

Pour l'intimé : M^e Shalene Curtis-Micallef
Sous-procureure générale du Canada
Ottawa, Canada