

Dossier : 2004-807(IT)I

ENTRE :

BARRY KOWALCHUK,

appelant,

Et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

---

Appels entendus sur preuve commune avec les appels de *Barry Kowalchuk Contracting Ltd.* (2004-1976(IT)I et 2003-3495(GST)I) le 23 septembre 2004 et le 9 septembre 2005 à Edmonton (Alberta)

Devant : l'Honorable juge Diane Campbell

Comparutions :

Représentant de l'appelant : M<sup>e</sup> Ace H. Cetinski

Avocats de l'intimée : M<sup>e</sup> John-Paul Hargrove, M<sup>e</sup> Elena Sacluti  
et Tyler Lord (stagiaire en droit)

---

**JUGEMENT**

Les appels des cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 2000 et 2001 sont accueillis, sans dépens, et les cotisations sont déferées au ministre du Revenu national pour nouvel examen conformément aux motifs du jugement ci-joints.

Signé à Ottawa, Canada, ce 23<sup>e</sup> jour de novembre 2005.

« Diane Campbell »

---

Juge Campbell

Traduction certifiée conforme  
ce 13<sup>e</sup> jour de janvier 2006

Marie Rodrigue, traductrice

Dossier : 2004-1976(IT)I

ENTRE :

BARRY KOWALCHUK CONTRACTING LTD.,

appellante,

Et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

---

Appel entendu sur preuve commune avec les appels de *Barry Kowalchuk* (2004-807(IT)I) et de *Barry Kowalchuk Contracting Ltd.* (2003-3495(GST)I) le 23 septembre 2004 et le 9 septembre 2005 à Edmonton (Alberta)

Devant : l'honorable juge Diane Campbell

Comparutions :

Représentant de l'appelante : M<sup>e</sup> Ace H. Cetinski

Avocats de l'intimée : M<sup>e</sup> John-Paul Hargrove, M<sup>e</sup> Elena Sacluti  
et Tyler Lord (stagiaire en droit)

---

### **JUGEMENT**

L'appel de la cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 2001 est accueilli, sans dépens, et la cotisation est déferée au ministre du Revenu national pour nouvel examen conformément aux motifs du jugement ci-joints.

Signé à Ottawa, Canada, ce 23<sup>e</sup> jour de novembre 2005.

« Diane Campbell »

---

Juge Campbell

Dossier : 2003-3495(GST)I

ENTRE :

BARRY KOWALCHUK CONTRACTING LTD.,

appellante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

---

Appel entendu sur preuve commune avec les appels de *Barry Kowalchuk* (2004-807(IT)I) et de *Barry Kowalchuk Contracting Ltd.* (2004-1976(IT)I) le 23 septembre 2004 et le 9 septembre 2005 à Edmonton (Alberta)

Devant : l'honorable juge Diane Campbell

Comparutions :

Représentant de l'appelante : M<sup>e</sup> Ace H. Cetinski

Avocats de l'intimée : M<sup>e</sup> John-Paul Hargrove, M<sup>e</sup> Elena Sacluti  
et Tyler Lord (stagiaire en droit)

---

**JUGEMENT**

L'appel de la cotisation établie en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*, relativement à l'avis de cotisation daté du 17 janvier 2003 et portant le numéro 10BT0200522 et l'avis de décision daté du 22 mai 2003, est accueilli, sans dépens, et la cotisation est déferée au ministre du Revenu national pour nouvel examen conformément aux motifs du jugement ci-joints.

Signé à Ottawa, Canada, ce 23<sup>e</sup> jour de novembre 2005.

« Diane Campbell »

---

Juge Campbell

Référence : 2005CCI757

Date : 20051123

Dossiers : 2004-807(IT)I

2004-1976(IT)I

2003-3495(GST)I

ENTRE :

BARRY KOWALCHUK,  
BARRY KOWALCHUK CONTRACTING LTD.,

appelants,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

## **MOTIFS DU JUGEMENT**

### **La juge Campbell**

#### **Introduction :**

[1] Les trois présents appels ont été entendus simultanément sur preuve commune et résultent de la nouvelle cotisation d'une longue liste de dépenses de Barry Kowalchuk Contracting Ltd. (la « société »). Les appels en matière d'impôt sur le revenu se rapportent aux années d'imposition 2000 et 2001. Le propriétaire de la société, Barry Kowalchuk (« M. Kowalchuk »), a fait l'objet de nouvelles cotisations à l'égard des années d'imposition 2000 et 2001, tandis que la société a fait l'objet d'une nouvelle cotisation à l'égard de l'année d'imposition 2001. La société a fait l'objet d'une nouvelle cotisation relativement à ses déclarations de TPS pour les périodes de déclaration se terminant le 31 mars 2001 (l'« exercice 2001 ») et le 31 mars 2002 (l'« exercice 2002 »). Lors de l'audience, sur insistance du représentant des appelants, le retrait de l'appel a été autorisé en ce qui concerne l'exercice 2002 visé par l'appel en matière de TPS de la société. Par conséquent, je ne traite que de la période allant du mois d'avril 2000 au 31 mars 2001 (la fin de l'exercice 2001) en ce qui concerne l'appel en matière de TPS de la société.

[2] L'absence de documentation appropriée est l'un des principaux problèmes dans le cadre des présents appels. Le ministre du Revenu national (le « ministre ») soutient que la société n'a pas conservé de copie papier ou électronique du grand

livre général de l'entreprise pour l'année d'imposition 2001 et que la déclaration de revenus des sociétés T2 pour l'exercice se terminant le 31 mars 2002 n'avait pas été produite. Dans l'avis d'appel déposé relativement à la nouvelle cotisation en matière de TPS établie à l'égard de la société, l'appelant a admis que, lors de la vérification à laquelle la société a été assujettie, « les registres comptables de l'appelant étaient « incomplets » » (paragraphe 5 dudit avis d'appel). La vérificatrice de l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC ») a effectué la vérification en se fondant sur les registres comptables existants qui étaient disponibles à l'époque et a fixé l'impôt net, les pénalités et les intérêts exigés de la société appelante dans l'appel en matière de TPS. Au cours de cette période, la déclaration de revenus de la société pour l'exercice se terminant le 31 mars 2002 a également fait l'objet d'une nouvelle cotisation et plusieurs redressements ont été apportés, notamment un redressement de la déduction pour amortissement (« DPA ») déclarée relativement à une camionnette Dodge 2500 à cabine Quad 2001 (le « camion »), ainsi que le rejet d'un nombre de dépenses. Les déclarations de revenus de M. Kowalchuk pour les années d'imposition 2000 et 2001 ont également fait l'objet d'une nouvelle cotisation. Celle-ci a mené à une augmentation du revenu de M. Kowalchuk, attribuable aux avantages que ce dernier avait, selon le ministre, reçus à titre d'actionnaire de la société. En fin de compte, nous traitons d'une question d'impôt sur le revenu des particuliers, d'une question d'impôt des sociétés et d'une question de TPS des sociétés.

La preuve :

[3] Barry Kowalchuk et son épouse, Wendy Kowalchuk, ainsi que Dan Mason, son ancien comptable, ont déposé au nom des appelants. L'intimée a fait comparaître la vérificatrice Janice Minamide.

[4] Dans son témoignage, Wendy Kowalchuk a indiqué que son mari avait lancé la société vers 1998 ou 1999. Il s'agit d'une entreprise d'excavation et de construction dont le siège social se trouve à Edmonton. En 2000 et 2001, M<sup>me</sup> Kowalchuk a tenté d'effectuer une partie de la tenue des livres pour la société, mais elle n'avait aucune connaissance ou formation dans le domaine. Lors de l'interrogatoire principal, en ce qui concerne la façon dont elle inscrivait diverses dépenses dans les livres (transcription, page 28), elle a admis ce qui suit : [TRADUCTION] « [...] je ne savais pas ce que je faisais, je ne faisais que les inscrire ». À l'époque, la société avait un comptable externe, Dan Mason. M<sup>me</sup> Kowalchuk a déclaré qu'elle recevait de l'aide lorsqu'elle téléphonait au bureau de ce dernier et qu'une personne de ce bureau venait parfois l'aider à la maison. Cependant, elle a admis qu'elle ne comprenait vraiment pas ce qu'elle

était censée faire, la manière d'inscrire les postes dans les livres de la société, ou l'endroit où les inscrire. Après 2001, elle n'a plus tenté de tenir les livres et ne s'est occupée que de la facturation de la société.

[5] M<sup>me</sup> Kowalchuk n'a guère pu se rappeler les renseignements concernant les dépenses, à l'exception des suivants. Elle a déclaré que Canadian Aggregate était le fournisseur de gravier et de ciment de la société de son mari. Elle s'est rappelée expressément la dépense de 3 738,32 \$ engagée auprès de Canadian Aggregate, parce que le propriétaire est venu chez elle et a discuté du compte avec elle. En ce qui concerne les dépenses d'alcool, elle a seulement indiqué que plusieurs entrepreneurs venaient faire un tour à la maison pour y prendre un verre. Elle a aussi précisé que la dépense de 2 508 \$ était liée à l'érection d'une clôture autour de leur maison pour protéger le véhicule bobcat, la remorque, ainsi que d'autres équipements et outils de la société contre le vol. Ces articles se trouvaient souvent à la maison, où le bureau de la société était situé, parce que la société n'avait aucun entrepôt ni aucune aire d'entreposage.

[6] En contre-interrogatoire, Barry Kowalchuk a confirmé que son camion Dodge à cabine Quad 2001 était garé, lorsqu'il se trouvait à sa résidence, sur une voie d'accès de 130 pieds, à côté de trois véhicules à usage personnel, dont l'un était une camionnette ou un camion récréatif. Il a expliqué que son voisin partageait le coût de la clôture d'acier d'une hauteur de six pieds entourant sa maison. La clôture était nécessaire pour prévenir le vol des articles précités. Puisque la plupart des équipements étaient très lourds, il était impossible de les transporter par-dessus une telle clôture.

[7] Le camion était un véhicule lourd diesel de trois quarts de tonne. Il possédait un réservoir à carburant fixe et M. Kowalchuk s'en servait pour transporter du carburant, des outils et des équipements, notamment des véhicules bobcat, une petite benne à compression, ainsi que des équipements d'aqueduc et d'égout. Le camion était pourvu d'une sellette d'attelage fixée à l'intérieur de la boîte de manière à ce que la remorque puisse tirer l'équipement lourd. Il possédait deux portes de dimensions ordinaires et deux petites portes arrière. À l'arrière, un petit siège banquette pouvait accommoder six personnes. Même si les sièges arrière du camion servaient parfois à transporter les clients et les sous-traitants de M. Kowalchuk, ils servaient le plus souvent à transporter son équipement laser et de nivellement. Pour M. Kowalchuk, il était en fait plus économique d'être propriétaire du camion que d'acheter, pour le camion, un essieu relevable de quinze mille dollars sous forme de trousse d'outils adaptée à l'arrière du camion.

[8] Le camion se trouvait constamment sur le chantier où M. Kowalchuk travaillait de cinq heures jusqu'à vingt et une ou vingt-deux heures, six ou sept jours par semaine. M. Kowalchuk se déplaçait plusieurs fois à chaque jour pour aller chercher des matériaux et du carburant diesel. De plus, en hiver, il se rendait sur des chantiers à l'extérieur de la ville, où il était installé dans des camps. Dans ces camps, le camion restait en marche sans interruption. M. Kowalchuk n'a utilisé le camion à des fins personnelles qu'à deux reprises : lors d'une fin de semaine, alors que le camion a servi à tirer une remorque de véhicule récréatif louée, et pendant une période de plusieurs mois, alors que sa jeune fille était malade à l'hôpital. Il s'est servi du camion pour rendre visite à sa fille à l'hôpital à chaque jour de travail pendant sa pause déjeuner, au lieu de rentrer chez lui pour prendre un de ses véhicules à usage personnel. Hormis ces deux exceptions, il a déclaré n'avoir jamais utilisé le camion à des fins personnelles. Ainsi, il a précisé que, selon ses estimations, plus de 90 pour cent de l'usage du camion serait lié à son entreprise. Il a déclaré que ses clients commerciaux étaient les seuls passagers dans le camion et que celui-ci servait à l'occasion à emmener un travailleur qui n'avait pas de permis.

[9] Lors de l'année d'imposition 2001, il y a eu confusion de fonds parce que M. Kowalchuk n'a tenu qu'un seul compte, tant pour les affaires que pour son usage personnel. Il a déclaré qu'il ne savait pas vraiment comment tenir les livres et que Dan Mason lui avait conseillé de conserver tout simplement la totalité de ses reçus.

[10] En ce qui concerne les frais de repas et les dépenses d'alcool, M. Kowalchuk a témoigné que la plupart de ces achats avaient été effectués alors qu'il s'occupait des relations publiques de sa société et notamment du divertissement des gestionnaires de projet. Ce sont ces derniers qui lui accordaient des contrats. Il a précisé que, selon ses estimations, de 80 à 90 pour cent des dépenses d'alcool et plus de 90 pour cent des frais de repas seraient liés à l'entreprise.

[11] Dan Mason, l'ancien comptable de la société, a témoigné qu'après la perte de la totalité des données se trouvant dans l'ordinateur de la société, une balance de vérification détaillée (pièce A-10) datée du 10 janvier 2003 était le seul document qui restait, outre les journaux des encaissements et des décaissements, que la vérificatrice avait examinés. M. Mason l'a préparée en se fondant sur une reconstitution des dossiers des clients. Mis à part les encaissements et les décaissements, il n'y avait aucun fichier informatique ou grand livre général qui permette d'affecter chaque opération au compte approprié. Il a expliqué qu'un vérificateur qui n'a sous les yeux que les encaissements et décaissements ne peut

malheureusement pas savoir quels sont les articles payés en espèces ou les articles qui pourraient faire l'objet d'une écriture de journal, puisque les encaissements et décaissements ne comprenaient pas ces articles. M. Mason a également présenté un état financier modifié pour l'exercice terminé le 31 mars 2001, daté du 25 novembre 2004 (pièce A-11), ainsi qu'une déclaration de TPS datée du 24 novembre 2004 (pièce A-13). En contre-interrogatoire, il a convenu qu'il n'y avait eu aucun rapprochement entre ces documents et les documents originaux parce qu'il n'y avait aucun moyen de rapprocher les dossiers originaux des nouveaux dossiers, vu l'absence de documents originaux permettant d'étayer chaque opération. Les répercussions fiscales dans les nouvelles versions des états financiers étaient plus favorables aux appelants que les calculs de la nouvelle cotisation. M. Mason a confirmé avoir utilisé la même boîte de documents que la vérificatrice pour reconstituer ses documents modifiés. Il a confirmé que ses états tenaient compte des articles qui, selon lui, étaient destinés à un usage personnel, et a affecté le reste à l'entreprise en raison de la nature des travaux effectués par une compagnie d'excavation. Il a déclaré que, dans l'industrie des appelants, il était pratique courante d'acheter des repas et de l'alcool aux clients pour continuer à obtenir des contrats de travail. Quant à la nouvelle cotisation en matière de TPS, M. Mason a indiqué que la différence de sept mille dollars qu'il a calculée serait attribuable à la prise en compte de l'excavatrice, du camion à cabine Dodge et de la remorque.

[12] Janice Minamide, une vérificatrice de l'ARC, a présenté une preuve concernant la méthode qu'elle avait adoptée pour procéder à la vérification. Elle a témoigné avoir utilisé les encaissements et les décaissements et avoir comparé ces totaux aux montants indiqués et déclarés dans les déclarations de la société pour la même période de déclaration. Elle l'a fait dans le but de vérifier si les documents et les livres comptables étayaient les montants déclarés dans les déclarations de la société.

[13] En contre-interrogatoire, elle a expliqué qu'elle avait apporté quelques redressements, notamment la cotisation visant la TPS perçue et percevable non déclarée, le rejet de certains crédits de taxe sur les intrants (« CTI ») concernant le véhicule, la prise en compte de la valeur de reprise d'un camion de 1998 et la cotisation visant la TPS percevable à l'égard de cette opération, le calcul des frais pour droit d'usage et des avantages relatifs au fonctionnement, ainsi que le redressement d'autres crédits de taxe sur les intrants surévalués.

[14] Après avoir examiné l'acte de vente relatif à l'excavatrice (pièce A-8), la vérificatrice a confirmé que, si cet article avait été demandé sur la déclaration de

TPS, elle l'aurait admis tel que demandé. Cependant, elle n'a pu déterminer les montants réels indiqués à titre de CTI sur la déclaration de TPS, parce que l'appelant ou son comptable ne lui ont pas fourni des annexes ou des documents de travail pour étayer ces montants.

Les questions en litige :

[15] A) concernant l'appelante, Barry Kowalchuk Construction Ltd. :

- (1) Le ministre a-t-il rejeté à juste titre les frais personnels (12 803,71 \$)?
- (2) Le camion Dodge 2500 à cabine Quad 2001 était-il une voiture de tourisme et un bien de la catégorie 10.1 pour les fins de la déduction pour amortissement?
- (3) L'appelante avait-elle des employés?

B) concernant l'appelant, Barry Kowalchuk :

- (4) M. Kowalchuk a-t-il reçu des avantages de la société au cours de l'année d'imposition 2000 (27 322 \$) et de l'année d'imposition 2001 (3 706 \$) aux termes du paragraphe 15(1)?
- (5) A-t-il reçu un avantage relatif aux frais pour droit d'usage (10 813 \$) et un avantage relatif aux coûts de fonctionnement (960 \$) au cours de l'année d'imposition 2001?
- (6) A-t-il reçu ces avantages à titre d'actionnaire ou comme employé de la société?

C) concernant l'appel relatif à la TPS des sociétés :

- (7) La TPS perçue ou percevable (7 213,55 \$) a-t-elle fait à juste titre l'objet d'une nouvelle cotisation pour la fin de l'exercice 2001?
- (8) Les CTI ont-ils été rejetés à juste titre (26 525,81 \$) pour la fin de l'exercice 2001?

[16] En ce qui concerne l'appel en matière de TPS, il ne me reste à statuer que sur la fin de l'exercice 2001 (avril 2000 au 31 mars 2001).

### Analyse

[17] La réponse à l'avis d'appel de la société était fondée sur l'hypothèse que plusieurs dépenses de la société étaient des frais personnels de M. Kowalchuk et n'étaient donc pas engagées en vue de gagner un revenu (hypothèses 8*i*) et 8*j*) de l'appel de la société). La réponse à l'avis d'appel dans l'appel de M. Kowalchuk contenait deux longues listes de dépenses pour ses années d'imposition 2000 et 2001. Le ministre a adopté comme hypothèse qu'il s'agissait de frais personnels payés par la société. Pour les fins de mon analyse, les appelants ont admis que les postes relatifs au vélomoteur et à la motoneige représentaient des frais personnels.

[18] La majorité des frais de repas qui ont été rejetés semblent se rapporter à des repas que M. Kowalchuk a consommés personnellement. Il est difficile de déterminer le pourcentage des frais de repas que la société devrait pouvoir déduire. M. Kowalchuk a témoigné que, parmi les frais de repas, [TRADUCTION] « [...] 99 pour cent se rapportent à des repas avec des entrepreneurs » (transcription, page 82). Il a reconnu qu'à l'occasion, un reçu représentait un repas acheté alors qu'il rendait visite à sa fille au cours de son hospitalisation. Il a aussi témoigné que des repas individuels seraient rares, puisqu'il n'était jamais seul au travail mais toujours avec des entrepreneurs. Pourtant, plusieurs reçus représentaient des montants de moins de 8 \$ à 10 \$. De tels montants représentent clairement le coût d'un repas pour une personne, parce qu'il est tout simplement impossible que deux personnes ou plus obtiennent un repas pour un tel montant total. Par conséquent, il semble que l'estimation de M. Kowalchuk, selon laquelle un pour cent des repas étaient des repas personnels et 99 pour cent étaient des repas d'affaires entre lui et des entrepreneurs, soit tout simplement irréaliste. Je ne dispose d'aucun document ou témoignage de vive voix qui me permettrait de modifier les cotisations du ministre concernant les frais de repas.

[19] Quant aux dépenses d'alcool, les appelants ont soutenu que de tels achats étaient des cadeaux nécessaires pour attirer des clients potentiels et obtenir de futurs contrats. M. Kowalchuk a précisé qu'il s'agissait d'une pratique courante dans l'industrie de la construction. Son témoignage a été corroboré par Dan Mason. Selon ses estimations, entre 10 et 20 pour cent des achats d'alcool étaient destinés à sa consommation personnelle, tandis que le reste était constitué d'achats pour le divertissement des entrepreneurs et des clients (transcription, pages 80 et 81). La société a passé en charges des milliers de dollars en achats d'alcool au

cours de cette période. Compte tenu des heures que travaillait M. Kowalchuk à chaque semaine, je suis d'avis que les montants dépensés pour acheter de l'alcool sont supérieurs à ceux qui, d'un point de vue réaliste, seraient destinés à la consommation personnelle. J'accepte donc son estimation selon laquelle entre 10 et 20 pour cent des achats d'alcool étaient destinés à son usage personnel. Je suis disposée à fixer à 85 pour cent l'estimation raisonnable des frais d'alcool liés à l'entreprise. Par conséquent, la société pourra déduire 85 pour cent des frais d'alcool aux termes de l'alinéa 18(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. La preuve donne à penser que certains de ces achats étaient des cadeaux, tandis que d'autres se rapportaient au divertissement. Cependant, parce que je ne constate aucune preuve concernant quelque répartition que ce soit et puisque l'appelant a encore ici la charge de la preuve, je dois conclure que les achats d'alcool sont assujettis à la réduction de 50 pour cent aux termes de l'article 67.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

[20] Parmi les dépenses non admises, environ 2 500 \$ se rapportaient au coût de l'érection d'une clôture entourant la résidence de M. Kowalchuk et visant à protéger l'équipement de la société contre le vol. J'accepte la preuve de M. Kowalchuk quant à la nécessité de la clôture et la nature de la clôture qui devait être érigée pour protéger son équipement lorsque celui-ci n'était pas utilisé. Bien que la clôture ait été installée à sa résidence personnelle, celle-ci était aussi l'endroit où se trouvait le bureau principal de M. Kowalchuk ainsi que la propriété où son équipement était entreposé lorsqu'il n'était pas utilisé. Il s'agit d'une dépense d'entreprise légitime dont la preuve de Wendy et de Barry Kowalchuk a confirmé la nécessité. J'accorde une déduction pour le montant déclaré à l'égard de la clôture.

[21] Je suis également disposée à admettre le montant de 3 738,32 \$ qui, selon la preuve de Wendy Kowalchuk, a été payé par chèque certifié à Canadian Aggregate pour l'achat de gravier. La preuve donne à penser que Canadian Aggregate était la société avec laquelle l'appelant faisait régulièrement affaire pour l'achat de gravier. De plus, Wendy Kowalchuk s'est souvenue expressément du chèque, parce qu'elle s'était querellée avec le propriétaire au sujet du montant lorsqu'il était venu chez elle.

[22] Les dépenses de la société qui sont rejetées parce qu'elles n'ont pas été engagées en vue de gagner un revenu seront un avantage imposable pour M. Kowalchuk. Il s'agit de savoir si ce dernier reçoit les avantages à titre d'actionnaire ou comme employé. Les deux types d'avantages sont imposables, soit comme avantages indirects en vertu du paragraphe 6(1) de la *Loi de l'impôt*

*sur le revenu*, soit comme avantages aux actionnaires aux termes du paragraphe 15(1) de la *Loi*. La caractérisation des avantages aura une incidence sur leur déductibilité par la société, parce que les avantages indirects seront généralement déductibles, tandis que les avantages aux actionnaires ne le seront pas.

[23] Le ministre a adopté comme hypothèse que l'appelant n'est pas un employé de la société et que, par conséquent, toute dépense non admise devrait être incluse dans son revenu personnel à titre d'avantage aux actionnaires prévu au paragraphe 15(1). Le ministre s'est fondé sur le fait qu'aucune retenue à la source sur la paye n'a été déclarée ou présentée lors de l'année d'imposition 2001 de la société. De plus, le seul revenu déclaré par M. Kowalchuk était un revenu de commissions de 8 000,21 \$ pour son année d'imposition 2000 et un revenu d'entreprise de 7 400 \$ pour son année d'imposition 2001. M. Kowalchuk n'a déclaré aucun revenu d'emploi dans l'une ou l'autre des années d'imposition et la société n'a déduit aucun salaire versé aux employés lors de son année d'imposition 2001.

[24] Il incombe aux appelants de surmonter et d'éliminer les hypothèses du ministre selon lesquelles M. Kowalchuk a reçu les avantages à titre d'actionnaire et non comme employé. Peu d'éléments de preuve ont été présentés à l'audience pour surmonter les hypothèses du ministre. À la page 75 de la transcription, en réponse à une question du représentant des appelants concernant l'hypothèse du ministre selon laquelle la société n'avait pas d'employés, M. Kowalchuk a indiqué ce qui suit : [TRADUCTION] « Je n'ai pas d'employés; j'engage des sous-traitants parce que nous ne savons pas comment tenir un livre de paie [...] ». Son représentant lui a ensuite posé la question suivante : [TRADUCTION] « [...] en l'espèce, ils font donc valoir que vous n'êtes pas un employé, donc la société n'a pas d'employés, même pas vous? ». M. Kowalchuk a répondu ce qui suit : [TRADUCTION] « Eh bien, j'imagine que je suis un employé ». Lorsqu'on lui a demandé si le revenu qu'il avait déclaré à titre de revenu de commissions lors de son année d'imposition 2000 serait qualifié de commission, M. Kowalchuk a répondu ce qui suit : [TRADUCTION] « Pas vraiment, non » (transcription, page 97). À elles seules, ces vagues dénégations ne suffisent pas pour surmonter l'hypothèse selon laquelle M. Kowalchuk n'est pas un employé.

[25] Le ministre a aussi adopté comme hypothèse que M. Kowalchuk était, pendant toute la période pertinente, un administrateur de la société (hypothèse 11b) de l'appel en matière de TPS). Le paragraphe 248(1) prévoit que « sont compris parmi les employés les cadres ou fonctionnaires ». Les mots « cadre » et « fonctionnaire » sont également définis dans la dernière partie de la définition du mot « charge », qui comprend « le poste d'administrateur de société ». À la lumière

de ces dispositions législatives, de l'hypothèse 11*b*) et de la preuve que M. Kowalchuk participait activement aux activités quotidiennes de la société (voir le paragraphe 8 du présent jugement), je conclus que M. Kowalchuk était un employé de la société. D'un point de vue réaliste, il serait presque impossible que la société exerce ses activités commerciales et exécute ses contrats sans les services d'employé de M. Kowalchuk.

[26] Le camion Dodge 2500 à cabine Quad 2001 est un gros article faisant l'objet d'un litige dans les trois appels. Le ministre l'a reclassifié à titre de « voiture de tourisme » au sens du paragraphe 248(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. La caractérisation du véhicule aux termes du paragraphe 248(1) aura une incidence directe sur le calcul de la déduction pour amortissement, la demande de CTI dans le cadre de l'appel en matière de TPS et les frais pour droit d'usage et coûts de fonctionnement imposés personnellement à M. Kowalchuk.

[27] D'après une facture de Leduc Chrysler Ltd. (pièce A-6), la société a, dans le cadre d'un achat avec reprise le 6 janvier 2001, échangé sa camionnette Dodge 1998 contre le camion Dodge 2001 (désigné sous le nom de « camion » dans les présents appels). Le ministre a adopté comme hypothèse que le camion Dodge 2001 était une voiture de tourisme au sens du paragraphe 248(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et du paragraphe 123(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*, mise à la disposition de M. Kowalchuk en sa qualité d'actionnaire et pour son usage personnel et pour laquelle la société payait tous les coûts de fonctionnement. Par conséquent, une cotisation a été établie à l'égard de M. Kowalchuk pour la réception d'un avantage aux actionnaires relatif aux frais pour droit d'usage et d'un avantage relatif aux coûts de fonctionnement lors de l'année d'imposition 2001, conformément aux paragraphes 15(1) et 15(5) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

[28] Aux termes du paragraphe 248(1), une « voiture de tourisme » est une « [a]utomobile acquise après le 17 juin 1987 [...] ». Le mot-clé dans la définition est « automobile », un terme défini comme suit au paragraphe 248(1) :

[...]

Véhicule à moteur principalement conçu ou aménagé pour transporter des particuliers sur les routes et dans les rues et comptant au maximum neuf places assises, y compris celle du conducteur,

L'alinéa 248(1)*d*) prévoit les deux exceptions suivantes à la définition :

...

- d) les véhicules à moteur de type pick-up ou fourgonnette ou d'un type analogue :
  - (i) comptant au maximum trois places assises, y compris celle du conducteur, et qui, au cours de l'année d'imposition où ils sont acquis, servent principalement au transport de marchandises ou de matériel en vue de gagner un revenu,
  - (ii) dont la totalité, ou presque, de l'utilisation au cours de l'année d'imposition où ils sont acquis est pour le transport de marchandises, de matériel ou de passagers en vue de gagner un revenu,

La décision quant à savoir si le camion est une voiture de tourisme, plutôt que du matériel automobile au sens du paragraphe 248(1), dépendra du nombre de places assises qu'il compte et de l'ampleur de son utilisation pour le transport de marchandises, de matériel ou de passagers en vue de gagner un revenu. Il n'est pas contesté que le camion est une camionnette ou qu'il a été utilisé dans une certaine mesure pour le transport de matériel en vue de gagner un revenu. Cependant, l'ampleur de l'utilisation du camion à cette fin est contestée. La décision de qualifier le camion de voiture de tourisme ou de matériel automobile placera le camion soit dans la catégorie 10, soit dans la catégorie 10.1, chacune ayant des répercussions fiscales différentes.

[29] La distinction entre les deux exceptions au paragraphe 248(1) met l'accent sur le nombre de sièges et, à la limite, sur le nombre de passagers que peut transporter le camion. S'il y a de la place pour plus de deux passagers, la « totalité, ou presque » de l'utilisation du véhicule doit être pour le transport en vue de gagner un revenu. Si le nombre de places assises est moindre, le véhicule doit alors être utilisé « principalement » pour les fins précitées.

[30] Le camion possède une cabine allongée, de sorte qu'une deuxième rangée de sièges augmente le nombre de places assises du camion. Celui-ci peut alors, en règle générale, accommoder cinq ou six personnes. En fait, M. Kowalchuk a déclaré qu'il pourrait probablement transporter six personnes dans le camion. Par conséquent, le camion ne satisfait pas au critère énoncé au sous-alinéa 248(1)d(i), parce qu'il compte des places assises pour plus d'un conducteur et deux passagers. Pour que le camion soit visé par la deuxième exception énoncée à l'alinéa (ii), la « totalité, ou presque » de son utilisation doit donc être pour le transport d'équipement en vue de gagner un revenu.

[31] Cette définition a été examinée dans les arrêts *Pronovost c. La Reine*, 2003 CCI 139, *Ruhl v. R.* (1997), [1998] G.S.T.C. 4 (CCI) et *Myshak v. The Queen*, [1997] G.S.T.C. 59 (CCI). Au paragraphe 20 de l'arrêt *Pronovost*, le juge Bowman (maintenant juge en chef) a laissé entendre que la règle empirique du ministre, selon laquelle la « totalité, ou presque » s'entend d'au moins 90 pour cent, est une mesure insuffisante parce qu'elle est arbitraire et ne propose aucune unité de mesure. En l'espèce, le ministre a conclu que, puisqu'au moins 20 pour cent des kilomètres se rapportaient à des fins personnelles, le camion n'était pas utilisé en « totalité, ou presque » pour le transport en vue de gagner un revenu. Les appelants ont soutenu que l'usage personnel était minimal et que plus de 90 pour cent de l'utilisation du camion se rapportait à l'entreprise.

[32] L'appelant, M. Kowalchuk, a précisé que le camion possède un réservoir à carburant fixe qui servait à transporter du carburant diesel. Le camion est pourvu d'une sellette d'attelage et transportait le matériel de construction de M. Kowalchuk, notamment une benne à compression, des véhicules bobcat et du matériel d'aqueduc et d'égout. Il a expliqué que la banquette arrière était [TRADUCTION] « petite » et qu'elle pouvait accommoder jusqu'à six personnes si celles-ci n'étaient pas trop [TRADUCTION] « grandes » (transcription, page 65). Cependant, il se servait de la banquette arrière le plus souvent pour y mettre son équipement laser et de nivellement. Son épouse ne conduisait jamais le camion, puisqu'elle ne pouvait conduire un véhicule à transmission manuelle. Exception faite des deux cas d'usage personnel décrits par M. Kowalchuk (une fin de semaine pour tirer son véhicule récréatif, ainsi que les déplacements vers l'hôpital à la pause déjeuner pour rendre visite à sa fille pendant plusieurs mois), celui-ci a déclaré que le camion était utilisé strictement à des fins commerciales. Il avait chez lui trois autres véhicules à usage personnel, notamment un camion récréatif. En fait, il a précisé qu'il utilisait parfois ces véhicules pour effectuer des travaux se rapportant à l'entreprise. Même si le camion était garé à la résidence de M. Kowalchuk lorsque celui-ci ne l'utilisait pas, la résidence était l'endroit où se trouvait le bureau principal de M. Kowalchuk et où ce dernier entreposait son équipement et ses outils. Il a qualifié le véhicule de « camion de travail » et, lorsqu'on lui a demandé de décrire le plaisir qu'il éprouvait à le conduire, il a répondu ce qui suit : [TRADUCTION] « Si vous aimez vous promener en camion diesel avec boîte à six vitesses, ça ne sert qu'à tirer des choses, ce n'est pas fait pour une balade de plaisir » (transcription, page 71).

[33] Je conclus sans hésitation que le camion était utilisé essentiellement pour le transport de marchandises et de matériel en vue de gagner un revenu. J'accepte la

preuve de M. Kowalchuk concernant l'usage personnel du camion qui, j'en conviens, représenterait moins de 10 pour cent de l'utilisation totale. À mon avis, il serait également possible d'aborder la question en examinant l'année d'imposition de la société, qui commençait en avril et se terminait à la fin mars à chaque année. Le camion a été acheté le 6 janvier 2001 (pièce A-6), ce qui diffère de l'une des hypothèses du ministre selon laquelle le camion aurait été acheté en février 2001. La définition de l'expression « véhicules à moteur » au sous-alinéa 248(1)d)(ii) exige que l'on examine la partie suivante de la disposition : « dont la totalité, ou presque, de l'utilisation au cours de l'année d'imposition où ils sont acquis [...] ». (C'est nous qui soulignons.) Puisque le camion a été acheté au cours de l'année d'imposition se terminant le 31 mars 2001 (l'année d'imposition 2000 de la société), l'utilisation du camion entre le 6 janvier 2001 et le 31 mars 2001 sera le facteur déterminant en l'espèce. Puisque M. Kowalchuk a témoigné que sa fille a été admise à l'hôpital le 24 juillet, ce facteur relatif à l'usage personnel n'aurait aucune incidence sur la décision quant à savoir si le camion au cours de cette année d'imposition était une automobile au cours de l'année d'imposition où il a été acheté. Selon un tel point de vue, l'usage personnel est réduit une fois de plus, parce que M. Kowalchuk a vraisemblablement utilisé le camion à des fins personnelles, à savoir, pour rendre visite à sa fille lors des pauses déjeuner, en dehors de la période au cours de laquelle le camion a été acheté.

[34] Puisque j'ai conclu que le camion n'est pas une voiture de tourisme mais plutôt du matériel automobile, il est visé par la catégorie 10 du *Règlement de l'impôt sur le revenu* pour les fins des déductions pour amortissement. Tant la catégorie 10.1 que la catégorie 10 ont un taux de déduction pour amortissement de 30 pour cent, mais le capital de la catégorie 10.1 est assujéti à une déduction pour amortissement maximale de 30 000 \$ plus taxes. Par conséquent, le montant de 5 552 \$ que le ministre a refusé d'admettre et qu'il a ajouté au revenu imposable de la société pour l'année d'imposition 2001 sera redressé en conformité avec mon raisonnement.

[35] Étant donné ma conclusion selon laquelle le camion n'est pas une voiture de tourisme, les avantages relatifs aux frais pour droit d'usage et aux coûts de fonctionnement reçus par M. Kowalchuk seront supprimés.

[36] Le ministre a aussi refusé un CTI visant une partie du coût du camion (1 115,42 \$). Le traitement des véhicules aux termes de la *Loi sur la taxe d'accise* reflète les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, de sorte que les véhicules qui sont considérés comme des voitures de tourisme font l'objet d'une limite maximale pour les fins de la demande de CTI. Le ministre a refusé d'admettre 1 115,42 \$ des 3 215,42 \$ demandés au titre d'un CTI. Cependant, en l'espèce, le

camion n'est pas une voiture de tourisme au sens du paragraphe 248(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et du paragraphe 123(1) de la *Loi sur la taxe d'accise*. Par conséquent, le montant demandé au titre d'un CTI sera admis.

[37] En ce qui concerne l'appel en matière de TPS pour l'exercice 2001, le ministre a également refusé divers CTI demandés en trop et non demandés (26 525,81 \$), notamment le CTI susmentionné que la société a demandé à l'égard du camion cette année-là.

[38] La plupart des CTI demandés ont été refusés en raison d'un manque de documentation. Les exigences techniques, énoncées à l'alinéa 169(4)a) de la *Loi sur la taxe d'accise* et à l'article 3 du *Règlement sur les renseignements nécessaires à une demande de crédit de taxe sur les intrants (TPS/TVH)*, prévoient qu'une preuve documentaire suffisante doit être présentée pour étayer les demandes d'un contribuable. L'appelant a simplement soutenu que la cotisation est trop élevée. Les états financiers modifiés de l'appelant donnent à penser que des variations possibles peuvent exister mais n'indiquent pas où la cotisation du ministre est erronée.

[39] Le juge en chef adjoint Bowman (tel était alors son titre) a déclaré ce qui suit au paragraphe 13 de l'arrêt *Helsi Construction Management Inc. c. La Reine*, [2001] A.C.I. n° 149 :

[13] Nous avons affaire à l'une des conditions techniques prévues par une loi qui est quelque peu unique par sa particularisation. En outre, il s'agit là du fondement d'un régime d'autocotisation visant le monde du commerce. Aussi malheureux que cela puisse paraître pour l'appelante, les règles sont les règles. [...]

[40] Autrement dit, l'appelant ne peut demander de CTI sans fournir les documents à l'appui nécessaires. L'appelant ne l'a tout simplement pas fait. Les états financiers modifiés de l'appelant, qui ne peuvent être rapprochés de la documentation originale en raison de l'absence de dossiers à l'appui, ne sont pas suffisants.

[41] Le dernier poste visé par l'appel en matière de TPS est l'acte de vente relatif à l'excavatrice (pièce A-8). L'appelant soutient que ce poste n'a pas été inclus dans les calculs de la TPS au moment de la vérification et qu'il devrait maintenant être accepté. Janice Minamide, le témoin de l'intimée, a déclaré qu'elle ne pouvait déterminer si le montant de l'acte de vente était inclus dans les calculs, puisque l'appelant a été incapable de fournir des documents de travail ou d'autres documents à l'appui pendant la vérification. Selon elle, à supposer que les montants de l'acte de vente aient été inclus dans les calculs au moment de la vérification, ses calculs

tiendraient alors compte de l'inclusion. Toutefois, elle n'a pu dire avec certitude si les montants avaient été inclus. Je suis disposée à donner le bénéfice du doute à l'appelant sur cette question et à accepter l'acte de vente de manière à ce que la société puisse demander un CTI à cet égard.

[42] Les avocats de l'intimée ont fait valoir que la preuve de M. et Mme Kowalchuk n'était pas fiable ou crédible, en raison de la façon dont elle a été obtenue par leur représentant. Je ne souscris pas à leurs observations. La présente audience a été tenue en conformité avec les *Règles sur la procédure informelle* et le fait que les questions du représentant étaient suggestives dans certains cas n'est qu'un des facteurs sur lesquels je me fonde pour évaluer la crédibilité et, par conséquent, la fiabilité de la preuve. Ayant observé tant Wendy que Barry Kowalchuk, notamment leur comportement au moment de leur témoignage et leurs réponses aux questions de leur représentant et des avocats de l'intimée, je ne suis pas disposée à rejeter ce qu'ils m'ont dit pour le simple motif qu'une partie de leur preuve a été obtenue au moyen de questions suggestives. En fait, l'examen de la transcription révèle que leur représentant a posé des questions qui ressemblaient davantage à de longs énoncés qu'à des questions. J'ai la quasi-certitude qu'à la fin de certaines questions de M. Cetinski, les Kowalchuk ne savaient pas exactement ce qu'il tentait d'obtenir comme réponse.

[43] Pour résumer, les appels sont accueillis, sans dépens, pour les motifs suivants :

- a) l'appelant, Barry Kowalchuk, est un employé de la société;
- b) 85 pour cent des achats d'alcool liés à l'entreprise sont déductibles pour la société en vertu de l'alinéa 18(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* mais sont assujettis à la règle de la réduction de 50 pour cent prévue à l'article 67.1; le solde de 15 pour cent est imposable comme élément du revenu d'emploi de M. Kowalchuk et déductible pour la société en tant qu'avantage indirect;
- c) le montant demandé pour l'érection de la clôture est une dépense d'entreprise;
- d) le montant payé à Canadian Aggregate pour le gravier est une dépense d'entreprise;

- e) le camion constitue du matériel automobile visé par la catégorie 10 de l'annexe II du *Règlement de l'impôt sur le revenu* et la société a droit à la déduction pour amortissement appropriée;
- f) les avantages relatifs aux frais pour droit d'usage et aux coûts de fonctionnement établis à l'égard de M. Kowalchuk en ce qui concerne le camion seront supprimés;
- g) la société appelante a le droit de demander un CTI relativement à l'acquisition du camion;
- h) la société appelante a le droit de demander un CTI relativement à l'acte de vente (pièce A-8) relatif à l'excavatrice;
- i) la société appelante a le droit de demander des CTI relativement à la clôture, au gravier et aux dépenses d'alcool admises.

Signé à Ottawa, Canada, ce 23<sup>e</sup> jour de novembre 2005.

« Diane Campbell »

---

Juge Campbell

Traduction certifiée conforme  
ce 13<sup>e</sup> jour de janvier 2006

Marie Rodrigue, traductrice

RÉFÉRENCE : 2005CCI757

N<sup>OS</sup> DES DOSSIERS DE LA COUR : 2004-807(IT)I  
2004-1976(IT)I  
2003-3495(GST)I

INTITULÉ DE LA CAUSE : Barry Kowalchuk et  
Barry Kowalchuk Contracting Ltd. et  
Sa Majesté la Reine

LIEU DE L'AUDIENCE : Edmonton (Alberta)

DATES DE L'AUDIENCE : 23 septembre 2004 et  
9 septembre 2005

MOTIFS DU JUGEMENT PAR : l'honorable juge Diane Campbell

DATE DU JUGEMENT : 23 novembre 2005

COMPARUTIONS :

Pour l'appelant(e) : M<sup>e</sup> Ace H. Cetinski

Avocats de l'intimée : M<sup>e</sup> John-Paul Hargrove  
M<sup>e</sup> Elena Sacluti  
Tyler Lord (stagiaire en droit)

AVOCAT(E) INSCRIT(E) AU DOSSIER :

Pour l'appelant(e) :

Nom :

Étude :

Pour l'intimée : John H. Sims, c.r.  
Sous-procureur général du Canada  
Ottawa, Canada