

A-53-72

A-53-72

Mark G. Smerchanski (Appellant)

v.

Minister of National Revenue (Respondent)

Court of Appeal, Thurlow J., Mackay and Bastin D.JJ.—Winnipeg, February 11, 12, 13, 14 and 15; Ottawa, March 11, 12 and 13, 1974.

Income tax—Appellant admitting correctness of re-assessments, waiving right of appeal and paying amounts owing—Bar to appeal from re-assessments—Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, ss. 46(1), 126(3), 132(1)(3), 136(4).

An appeal from re-assessments of income tax, made in 1964 for the years 1945-1959 inclusive, was dismissed by the Trial Judge (Collier J., [1972] F.C. 227) on the ground that the appellant was bound by the terms of a document which he executed under seal on July 10, 1964, admitting the correctness of the re-assessments and his liability for the amounts assessed and waiving his right of appeal. After execution of this document, the appellant paid the amounts owing. The contention of the appellant, repeated before the Court of Appeal, was that the document so executed was ineffective to bind the appellant, as it was contrary to the provisions and policy of the *Income Tax Act*.

Held, (Bastin D.J. dissenting), there was no principle of public policy or of public morality or of the policy of the Act which was offended by the assessments having been made upon such stipulations by the Minister and consent by the appellant, which would relieve the appellant of the consequences of his consent or of his formal waiver of his right to appeal from the assessments so made.

Per Bastin D.J. (dissenting): The Minister cannot withhold from a taxpayer the nature and amount of the tax he is assessing or compel the taxpayer to give a blank cheque to be filled out at his caprice. The Minister used the threat of prosecution to compel the taxpayer to relinquish every safeguard in the Act, which conduct is an abuse of the Minister's powers. *Johnston v. M.N.R.* [1948] S.C.R. 486, followed.

Woon v. M.N.R. [1951] Ex.C.R. 18; *M.N.R. v. The Lakeview Golf Club Limited* [1952] Ex.C.R. 522; *Maritime Electric Company Limited v. General Dairies, Limited* [1937] A.C. 610; *Ancil v. Manufacturers' Life Insurance Company* [1899] A.C. 604; *Carling Export Brewing and Malting Company Limited v. The King* [1931] A.C. 435; *Inland Revenue Commissioners v. Brooks* [1915] A.C. 478; *Jones v. Victoria Graving Dock Co.* (1877) 2 Q.B.D. 314; *Re: West Devon Great Consuls Mine* [1888] 38 Ch. D. 51, considered.

INCOME tax appeal.

Mark G. Smerchanski (Appellant)

a c.

Le ministre du Revenu national (Intimé)

Cour d'appel, le juge Thurlow, les juges suppléants Mackay et Bastin—Winnipeg, les 11, 12, 13, 14 et 15 février; Ottawa, les 11, 12 et 13 mars 1974.

Impôt sur le revenu—L'appellant a admis l'exactitude des nouvelles cotisations, a renoncé au droit d'interjeter appel et a payé les sommes dues—Irrecevabilité de l'appel interjeté de ces nouvelles cotisations—Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 46(1), 126(3), 132(1)(3) et 136(4).

Le juge de première instance (le juge Collier, [1972] C.F. 227) a rejeté un appel interjeté des nouvelles cotisations à l'impôt sur le revenu, établies en 1964 pour les années 1945 à 1959 incluses, au motif que l'appellant était lié par les termes d'un document qu'il a signé le 10 juillet 1964 dans lequel il reconnaissait l'exactitude des cotisations, admettait devoir les montants cotisés et renonçait à son droit d'appel. Après la signature du document, il paya les sommes dues. La théorie de l'appellant, reprise devant la Cour d'appel, était que le document n'a pas pour effet d'engager l'appellant, parce qu'il est contraire aux dispositions et à l'économie de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Arrêt (le juge Bastin dissident): le fait d'établir les cotisations en se fondant sur les conditions stipulées par le Ministre et sur le consentement de l'appellant, ne porte atteinte à aucun principe d'ordre public, de bonnes mœurs ni aux principes contenus dans la Loi; et aucun de ces principes ne saurait soustraire l'appellant aux conséquences de son consentement ou de sa renonciation formelle à son droit d'interjeter appel des cotisations ainsi établies.

Le juge Bastin (dissident): le Ministre ne peut cacher à un contribuable la nature et le montant de l'impôt qu'il fixe, ni forcer un contribuable à remettre un chèque en blanc qu'il fera libeller à sa fantaisie. Le Ministre s'est servi de la menace de poursuites pour forcer le contribuable à abandonner toutes les garanties insérées dans la Loi; une telle action constitue un abus de pouvoir. Arrêt suivi: *Johnston c. M.R.N.* [1948] R.C.S. 486.

Arrêts considérés: *Woon c. M.R.N.* [1951] R.C.É. 18; *M.R.N. c. The Lakeview Golf Club Limited* [1952] R.C.É. 522; *Maritime Electric Company Limited c. General Dairies, Limited* [1937] A.C. 610; *Ancil c. Manufacturers' Life Insurance Company* [1899] A.C. 604; *Carling Export Brewing and Malting Company Limited c. Le Roi* [1931] A.C. 435; *Inland Revenue Commissioners c. Brooks* [1915] A.C. 478; *Jones c. Victoria Graving Dock Co.* (1877) 2 Q.B.D. 314; *Re West Devon Great Consuls Mine* (1888) 38 Ch. D. 51.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

COUNSEL:

A. J. Irving for appellant.
W. B. Williston, Q.C., Miss H. Henderson
 and *G. J. Kroft* for respondent.

SOLICITORS:

Aikins, MacAulay & Thorvaldson, Win-
 nipeg, for appellant.
Deputy Attorney General of Canada for
 respondent.

THURLOW J.—This is an appeal from a judg-
 ment of the Trial Division [[1972] F.C. 227]
 which dismissed the appellant's appeal from re-
 assessments of income tax made on or about
 July 8, 1964 for the years 1945 to 1959 inclu-
 sive. While two other issues were discussed by
 the learned Trial Judge in his reasons for judg-
 ment the precise ground on which he dismissed
 the appeal was that the appellant is bound by
 the terms of a document which he executed
 under seal on July 10, 1964 admitting the cor-
 rectness of the assessments and his liability for
 the amounts assessed and waiving his right of
 appeal.

The document reads as follows:

I, Mark Gerald Smerchanski, of the City of Winnipeg, in
 Manitoba, Mining Engineer, do hereby acknowledge receipt
 of Notices of Re-assessment made under the Income War
 Tax Act, being Chapter 97, Revised Statutes of Canada,
 1927, The Income Tax Act, being Chapter 52, Statutes of
 Canada, 1948 and the Income Tax Act, being Chapter 148,
 Revised Statutes of Canada, 1952, in regard to my income
 tax for the taxation years 1945 to 1959, both inclusive, in
 the following amounts:

1945	.....	\$124,453.47
1946	.....	173,413.76
1947	.....	47,303.19
1948	.....	2,292.65
1949	.....	4,562.24
1950	.....	3,751.45
1951	.....	6,046.75
1952	.....	16,125.99
1953	.....	10,304.69
1954	.....	12,567.53
1955	.....	94,231.07
1956	.....	288,994.87
1957	.....	96,739.51
1958	.....	54,858.82
1959	.....	15,964.82
		<u>\$951,610.81</u>

AVOCATS:

A. J. Irving pour l'appellant.
W. B. Williston, c.r., M^{lle} H. Henderson et
G. J. Kroft pour l'intimé.

PROCUREURS:

Aikins, MacAulay & Thorvaldson, Winni-
 peg, pour l'appellant.
Le sous-procureur général du Canada pour
 l'intimé.

LE JUGE THURLOW—Il s'agit d'un appel d'un
 jugement de la Division de première instance
 [[1972] C.F. 227] qui rejetait l'appel interjeté
 par l'appellant des nouvelles cotisations d'impôt
 sur le revenu établies le 8 juillet 1964, ou vers
 cette date, pour les années 1945 à 1959 inclusi-
 vement. Bien que le savant juge de première
 instance ait discuté deux autres questions dans
 ses motifs de jugement, le motif précis sur
 lequel il a rejeté l'appel était que l'appellant est
 lié par les termes d'un document qu'il a signé le
 10 juillet 1964 en vertu duquel il reconnaissait
 l'exactitude des cotisations, admettait devoir les
 montants cotisés et renonçait à son droit
 d'appel.

Ce document se lit comme suit:

[TRADUCTION] Je soussigné Mark Gerald Smerchanski, de
 Winnipeg (Manitoba), ingénieur minier, accuse par les pré-
 sentes réception des avis de nouvelles cotisations établies en
 vertu de la Loi de l'impôt de guerre sur le revenu (c. 97 des
 Statuts révisés du Canada de 1927), de la Loi de l'impôt sur
 le revenu (c. 52 des Statuts du Canada de 1948) et de la Loi
 de l'impôt sur le revenu (c. 148 des Statuts révisés du
 Canada de 1952), les montants de ces nouvelles cotisations,
 relatives à mon impôt sur le revenu pour les années d'impo-
 sition 1945 à 1959 incluses, étant les suivants:

1945	.....	\$124,453.47
1946	.....	173,413.76
1947	.....	47,303.19
1948	.....	2,292.65
1949	.....	4,562.24
1950	.....	3,751.45
1951	.....	6,046.75
1952	.....	16,125.99
1953	.....	10,304.69
1954	.....	12,567.53
1955	.....	94,231.07
1956	.....	288,994.87
1957	.....	96,739.51
1958	.....	54,858.82
1959	.....	15,964.82
		<u>\$951,610.81</u>

I do hereby approve of and consent to the individual amounts involved in each re-assessment, which I understand are inclusive of taxes, interest and penalties for each of the said years. I do hereby admit my liability for the amount of the same and I do hereby waive any right of appeal I now or may have in regard to any of the said re-assessments.

I do hereby further acknowledge that the said re-assessments for the years 1955 to 1958, both inclusive, are in substitution for the provisional re-assessments made for those years under dates March 14, 1960, May 1, 1961, April 16, 1962, and June 28, 1963, and I do hereby withdraw the Notices of Objection dated June 10, 1960, June 8, 1961, June 5, 1962 and September 23, 1963, I previously filed in regard to the said provisional re-assessments.

It is understood and agreed that this document is binding upon my heirs, executors and administrators.

IN WITNESS WHEREOF I have hereunto set my hand and seal at Winnipeg, in Manitoba, this 10th day of July, 1964.

"Harry Walsh"
Witness

"M. G. Smerchanski" (Seal)
Mark Gerald Smerchanski

The above acknowledgment, consent and waiver was voluntarily executed before me by the said Mark Gerald Smerchanski of his own free will and accord. The said Mark Gerald Smerchanski has further acknowledged to me that he understands and is fully aware of the nature and effect of the said document.

DATED at Winnipeg, in Manitoba, this 10th day of July, 1964.

"Harry Walsh"
A Barrister-at-law entitled to practise in and
for the Province of Manitoba

The learned Trial Judge also had before him an appeal by Eco Exploration Company Limited (no personal liability) a company controlled at all material times by the appellant, Smerchanski, from re-assessments also made on or about July 8, 1964 for the years 1946, 1947 and 1951 to 1957 inclusive, which appeal was, by consent of the parties, heard at the same time and on common evidence with the Smerchanski appeal. The Eco appeal was also dismissed by the learned Trial Judge on the basis that the com-

J'accepte et j'approuve par les présentes chacune des sommes contenues dans chacune des nouvelles cotisations, étant entendu qu'elles englobent les impôts, les intérêts et les pénalités relatifs à chacune desdites années. Je me reconnais par les présentes débiteur desdites sommes et je renonce à tout droit qui m'appartient ou viendrait à m'appartenir de faire appel de l'une quelconque desdites nouvelles cotisations.

En outre, je prends acte par les présentes du fait que lesdites nouvelles cotisations relatives aux années 1955 à 1958 incluses se substituent aux nouvelles cotisations provisoires établies pour ces années, datées du 14 mars 1960, du 1^{er} mai 1961, du 16 avril 1962 et du 28 juin 1963 et je retire par les présentes les avis d'opposition que j'ai signifiés contre lesdites nouvelles cotisations provisoires datées du 10 juin 1960, du 8 juin 1961, du 5 juin 1962 et du 23 septembre 1963.

Il est entendu et convenu que le présent document lie mes héritiers, exécuteurs testamentaires et administrateurs judiciaires.

EN FOI DE QUOI, j'ai apposé ma signature et mon sceau sur les présentes, à Winnipeg (Manitoba), en ce dixième jour de juillet 1964.

«Harry Walsh»
Témoin

«M. G. Smerchanski» (Sceau)
Mark Gerald Smerchanski

L'accusé de réception, l'assentiment et la renonciation ci-dessus ont été volontairement signés devant moi par ledit Mark Gerald Smerchanski de son plein gré. Ledit Mark Gerald Smerchanski m'a en outre certifié qu'il comprend la nature et l'effet du document et en est pleinement conscient.

FAIT à Winnipeg (Manitoba), en ce dixième jour de juillet 1964.

«Harry Walsh»
Avocat inscrit au Barreau
de la province du Manitoba

Le savant juge de première instance était également saisi d'un appel de la Eco Exploration Company Limited (sans responsabilité personnelle), compagnie contrôlée à toutes les époques en cause par l'appellant Smerchanski; cet appel visait des cotisations également établies le 8 juillet 1964, ou vers cette date, au titre des années 1946, 1947 et 1951 à 1957 inclusive-ment. Sur consentement des parties, cet appel a été entendu en même temps et d'après le même dossier que l'appel Smerchanski. Le savant juge

pany was bound by a similar document executed by it under seal and delivered to the respondent on July 10, 1964 which read as follows:

Eco Exploration Company Limited does hereby acknowledge receipt of Notices of Re-assessment made under the Income War Tax Act, being Chapter 97, Revised Statutes of Canada, 1927, The Income Tax Act, being Chapter 52, Statutes of Canada, 1948 and the Income Tax Act, being Chapter 148, Revised Statutes of Canada, 1952, in regard to its income tax for the years 1946, 1947 and 1951 to 1957, both inclusive, in the following amounts:

1946	\$ 14,546.26
1947	1,038.46
1951	7,116.31
1952	244.18
1953	26,717.40
1954	3,124.85
1955	19,652.48
1956	24,274.45
1957	20,463.50
	\$117,177.89

Eco Exploration Company Limited does hereby approve of and consent to the individual amounts involved in each re-assessment, which it understands are inclusive of taxes, interest and penalties for each of the said years. Eco Exploration Company Limited does hereby admit its liability for the amount of the same and it does hereby waive any right of appeal it now or may have in regard to any of the said re-assessments.

It is understood and agreed that this document is binding upon the successors and assigns of Eco Exploration Company Limited.

IN WITNESS WHEREOF ECO EXPLORATION COMPANY LIMITED has hereunto affixed its Corporate Seal duly attested by the hands of its proper officers in that behalf this 10th day of July, 1964.

ECO EXPLORATION COMPANY LIMITED
(no personal liability)
Per:
"P. N. Smerchanski"
President
"Phillip Smerchanski"
Secretary

In the Trial Division it was alleged by the appellant and Eco that these documents had been executed for an illegal consideration, that is to say, the suppression of prosecutions for

de première instance a aussi rejeté l'appel Eco au motif que la compagnie était liée par un document semblable qu'elle avait signé et remis à l'intimé le 10 juillet 1964; en voici le texte:

^a [TRADUCTION] La Eco Exploration Company Limited accuse par les présentes réception des avis de nouvelles cotisations établis en vertu de la Loi de l'impôt de guerre sur le revenu (c. 97 des Statuts révisés du Canada de 1927), de la Loi de l'impôt sur le revenu (c. 52 des Statuts du Canada de 1948) et de la Loi de l'impôt sur le revenu (c. 148 des Statuts révisés du Canada de 1952), les montants de ces nouvelles cotisations, relatives à son impôt sur le revenu pour les années 1946, 1947 et 1951 à 1957 incluses, étant les suivants:

1946	\$ 14,546.26
1947	1,038.46
1951	7,116.31
1952	244.18
1953	26,717.40
1954	3,124.85
1955	19,652.48
1956	24,274.45
1957	20,463.50
	\$117,177.89

^e La Eco Exploration Company Limited accepte et approuve par les présentes chacune des sommes contenues dans chacune des nouvelles cotisations, étant entendu qu'elles englobent les impôts, les intérêts et les pénalités relatifs à chacune desdites années. La Eco Exploration Company Limited se reconnaît par les présentes débitrice desdites sommes et renonce à tout droit qui lui appartient ou viendrait à lui appartenir de faire appel de l'une quelconque desdites nouvelles cotisations.

^f Il est entendu et convenu que le présent document lie les successeurs et ayants droit de la Eco Exploration Company Limited.

^g EN FOI DE QUOI LA ECO EXPLORATION COMPANY LIMITED a apposé sur les présentes son sceau dûment authentifié par la signature de ses représentants compétents en ce dixième jour de juillet 1964.

^h Pour la
ECO EXPLORATION COMPANY LIMITED
(sans responsabilité personnelle):
«P. N. Smerchanski»
Président
«Phillip Smerchanski»
Secrétaire

ⁱ Devant la Division de première instance, l'appelant et la Eco ont allégué que ces documents ont été signés pour une contrepartie illégale, c'est-à-dire la suppression de poursuites pour

income tax evasion, and alternatively that their execution had been secured by undue influence, duress and coercion. The issue of illegality of consideration was, however, abandoned in the course of argument when counsel for the appellant conceded that there was no evidence to support the allegation, a view with which the learned Trial Judge agreed. The learned Judge further found on the evidence that the documents were not executed under undue influence, duress or coercion and his findings thereon were not challenged before us. This left, as a basis for holding the documents ineffective to bind the appellant and Eco according to their tenor, only the submission of counsel, which was put forward again on this appeal, that they are contrary to the provisions and policy of the *Income Tax Act*.

The events which led up to the execution and delivery of these documents cover a lengthy period and as they are described in detail in the reasons of the learned Trial Judge a brief outline of them will be sufficient for present purposes. In the early part of the period a large quantity of documents was seized from the appellant under an authorization issued under section 126(3) of the Act. This occurred in April 1961 and the documents so seized were made the subject of intensive examination over the next two years.

Thereafter between August 1963 and March 1964 a number of meetings took place between the appellant or his legal advisers and senior officials of the Department in the course of which it was made plain that the Department intended to prosecute the appellant by indictment on several charges of tax evasion contrary to section 132(1) of the Act.

At one of these meetings in August 1963 it was intimated that the Department's claim for unpaid taxes and interest for the years 1949 to 1959 inclusive was in the vicinity of \$633,538.37. This amount was disputed. At another meeting in December 1963 counsel for the

dissimulation de matière imposable, et, subsidiairement, que leur signature a été obtenue par pressions, contrainte et violence. La question d'illégalité de la contrepartie a cependant été abandonnée au cours de la plaidoirie lorsque l'avocat de l'appellant a reconnu qu'il n'y avait aucune preuve à l'appui de cette allégation, position que le savant juge de première instance a acceptée. Le savant juge a également conclu que, d'après la preuve, les documents n'ont pas été signés à la suite de pressions, de contrainte ou de violence et ses conclusions sur ce point n'ont pas été contestées devant nous. Pour fonder la décision que la teneur des documents n'a pas pour effet d'engager l'appellant et la Eco, il ne reste que la prétention à nouveau avancée par l'avocat au cours de cet appel, suivant laquelle ces documents sont contraires aux dispositions et à l'économie de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Les événements qui ont amené à la signature et à la remise de ces documents sont échelonnés sur une longue période et, comme ils ont été exposés en détail dans les motifs du savant juge de première instance, un bref aperçu suffira aux fins des présentes. Au début de la période, une importante quantité de documents a été saisie chez l'appellant en vertu d'une autorisation émise sous le régime de l'article 126(3) de la Loi. Cet incident s'est produit en avril 1961 et les documents ainsi saisis ont fait l'objet d'un examen serré au cours des deux années qui ont suivi.

Par la suite, entre août 1963 et mars 1964, il y a eu plusieurs rencontres entre l'appellant ou ses conseillers juridiques et des hauts fonctionnaires du Ministère. Il en est clairement ressorti que le Ministère avait l'intention de poursuivre l'appellant par voie de mise en accusation sous divers chefs de dissimulation de matière imposable en violation de l'article 132(1) de la Loi.

Au cours d'une des réunions d'août 1963, on a indiqué que la réclamation du Ministère au titre d'impôts impayés et d'intérêts pour les années 1949 à 1959 inclusivement s'élevait à environ \$633,538.37. Ce montant a été contesté. Au cours d'une autre réunion en décem-

appellant inquired if the Minister would consider a settlement at \$400,000. In the meantime a further investigation had been undertaken with respect to the years 1945 to 1948 and at another meeting in January 1964 appellant's counsel was advised that the total claim against Eco for unpaid taxes and interest was \$156,307 and that against the appellant covering the years 1945 to 1959 inclusive was \$686,000 for unpaid taxes and \$344,000 for interest. These amounts as well were disputed and at some stage the Department was asked to consider a settlement at \$600,000. However, at no time during this stage of the events was it ever indicated that the Department proposed to take any course but to prosecute. On the contrary it seems to have been indicated at each of the meetings referred to that the Department would proceed by prosecution.

In the third and final phase, between June 25 and July 10, 1964, counsel for the appellant, in a conversation with counsel who had been appointed in March 1964 to conduct the prosecutions, suggested that the appellant had been ill advised in the course he had followed of attempting to justify his position with respect to transactions which the Department had brought into question and that even the mere laying of charges would result in grave and exceptional damage to the appellant and his family because of his public position as a member of the legislative assembly and he enquired as to whether the Department would be prepared to have the matter settled on the basis of re-assessments of income tax, interest and penalties and payment of same by the appellant. Counsel for the Department referred this enquiry to Ottawa and was instructed that a settlement would be considered if the proposal for it included appropriate terms, which included a commitment by the appellant and his counsel that the assessments when made would be accepted, that liability for the amounts thereof would be admitted, that no particulars of such amounts would be required, that the amounts assessed would be paid forthwith and that the right to appeal from such re-assessments would be waived.

bre 1963, l'avocat de l'appellant a demandé si le Ministre envisagerait la possibilité de transiger pour \$400,000. Dans l'intervalle, une autre enquête avait été entreprise sur les années 1945 à 1948; lors d'une autre réunion en janvier 1964, l'avocat de l'appellant a été avisé que la réclamation contre la Eco au titre d'impôts impayés et d'intérêts s'élevait à \$156,307 et que, contre l'appellant pour les années 1945 à 1959 inclusivement, elle atteignait \$686,000 au titre d'impôts impayés et \$344,000 à titre d'intérêts. Ces montants ont également été contestés et, à un certain moment, on a demandé au Ministère d'envisager la possibilité de transiger pour \$600,000. Cependant, à aucun moment au cours de cette phase, le Ministère n'a suggéré d'autres solutions que celle de poursuivre en justice. Au contraire, il semble qu'à chacune des réunions mentionnées, le Ministère ait indiqué qu'il procéderait par voie de poursuites judiciaires.

Pendant la troisième et dernière phase, soit entre les 25 juin et 10 juillet 1964, l'avocat de l'appellant, au cours d'une conversation avec l'avocat qui avait été nommé en mars 1964 pour mener les poursuites, a laissé entendre que l'appellant avait été mal conseillé quant à la ligne de conduite qu'il avait adoptée, c'est-à-dire tenter de justifier sa position à l'égard des opérations que le Ministère avait mises en question, et que le seul fait de déposer les accusations causerait un tort d'une gravité exceptionnelle à l'appellant et à sa famille étant donné sa signature d'homme public en tant que membre de l'Assemblée législative. Il a donc demandé si le Ministère serait disposé à régler l'affaire en procédant par voie de nouvelles cotisations d'impôt sur le revenu, d'intérêts et de pénalités que l'appellant paierait par la suite. L'avocat du Ministère a déferé cette demande à Ottawa et on l'a avisé qu'une transaction pourrait être envisagée si la proposition comportait des conditions appropriées comprenant l'engagement de l'appellant et de son avocat à accepter les cotisations établies, à reconnaître l'obligation d'en payer les montants, à ne demander aucun détail de ces montants, à payer immédiatement les montants cotisés et à renoncer au droit d'interjeter appel de ces nouvelles cotisations.

Following communication of these terms to appellant's counsel, and upon some sufficient indication or assurance being given that the total amount to be paid would not exceed \$1,200,000 and that counsel for the Department would review the transactions involved in the Department's computations for the purpose of assuring himself that on the information available they were properly included therein, the following document was executed by the appellant and his counsel and by Eco and on July 2, 1964 was delivered to counsel for the Department.

Mr. C. Gordon Dilts,
Barrister & Solicitor,
503 Electric Railway Chambers,
WINNIPEG, Manitoba.

Dear Mr. Dilts:

Re: Mark Gerald Smerchanski and
Eco Exploration Company Limited
(no personal liability)

We, Mark Gerald Smerchanski and Harry Walsh, hereby jointly and severally commit ourselves unconditionally to the payment in cash of the total income tax liability of Mark Gerald Smerchanski and Eco Exploration Company Limited (no personal liability) (including interest and penalties) for the years 1945 to 1959, both inclusive, as determined by the Department of National Revenue, such payment to be made upon our being advised by the said Department of the total amount of such liability. It is agreed and understood that the total amount of such liability will be accepted and approved by us without question or reservation and without any demand whatsoever being made of the Department of National Revenue for particulars of the total amount involved. It is further agreed and understood that Mark Gerald Smerchanski will personally assume payment of the total liability as assessed against Eco Exploration Company Limited (no personal liability).

We, Mark Gerald Smerchanski and Eco Exploration Company Limited (no personal liability) do hereby further unconditionally waive any and all right of appeal from the income tax assessments or re-assessments that are now made or about to be made by the Department of National Revenue for the said years.

This letter will also serve to confirm that all counsel and accountants that have been retained for or on behalf of Mark Gerald Smerchanski and Eco Exploration Company Limited (no personal liability) have been familiarized with the contents of this letter, and that they are all in accord with it and are prepared to the extent applicable to be bound by it.

Après la communication de ces conditions à l'avocat de l'appelant et sur réception d'indications suffisantes ou de l'assurance que le total du montant à verser ne dépasserait pas \$1,200,000 et que l'avocat du Ministère examinerait les opérations couvertes par les calculs du Ministère dans le but de s'assurer, d'après les renseignements disponibles, qu'elles y avaient été incluses à bon droit, l'appelant, son avocat et la Eco ont signé le document suivant qui a été remis à l'avocat du Ministère le 2 juillet 1964:

[TRADUCTION] M. C. Gordon Dilts,
Avocat,
503 Electric Railway Chambers,
WINNIPEG (Manitoba).

Monsieur Dilts,

Objet: Affaire Mark Gerald Smerchanski et
Eco Exploration Company Limited
(sans responsabilité personnelle)

Nous, Mark Gerald Smerchanski et Harry Walsh, nous engageons inconditionnellement, conjointement et solidairement par les présentes, à payer en espèces la totalité de la dette d'impôt sur le revenu de M. Mark Gerald Smerchanski et de la Eco Exploration Company Limited (sans responsabilité personnelle), y compris les intérêts et pénalités, relative aux années 1945 à 1959 incluses, telle qu'elle sera fixée par le ministère du Revenu national; le paiement sera effectué dès à présent établies ou sur le point d'être établies de cette dette. Il est entendu et convenu que nous acceptons et approuverons le montant total de cette dette sans aucune réserve et sans en demander le détail au ministère du Revenu national. Il est également entendu et convenu que M. Mark Gerald Smerchanski supportera personnellement le paiement de la totalité de la dette mise à la charge de la Eco Exploration Company Limited (sans responsabilité personnelle).

Nous, Mark Gerald Smerchanski et la Eco Exploration Company Limited (sans responsabilité personnelle) renonçons en outre inconditionnellement à tout droit d'interjeter appel des cotisations ou nouvelles cotisations d'impôt sur le revenu dès à présent établies ou sur le point d'être établies par le ministère du Revenu national pour lesdites années.

La présente lettre vaut également confirmation du fait que tous les avocats et comptables dont les services ont été retenus pour M. Mark Gerald Smerchanski et la Eco Exploration Company Limited (sans responsabilité personnelle) ou en leur nom, ont pris connaissance du contenu de la présente lettre, lui ont donné leur approbation et sont disposés à s'estimer liés par elle dans la limite de son applicabilité.

It is further agreed and understood that the commitments contained in this letter are binding upon the heirs, executors and administrators of Mark Gerald Smerchanski and upon the successors and assigns of Eco Exploration Company Limited (no personal liability).

DATED at Winnipeg, in Manitoba, this 2nd day of July, 1964.

"M. G. Smerchanski"
"Harry Walsh" **b**
ECO EXPLORATION COMPANY LIMITED
(NO PERSONAL LIABILITY)

Per: "P. N. Smerchanski" **c**
President
"Phillip Smerchanski"
Secretary

On July 8, 1964, following the contemplated review by Mr. Dilts, which resulted in amounts totalling \$148,984.15 being eliminated from the computations of income, notices of re-assessments of the appellant and of Eco were delivered by hand to appellant's counsel together with drafts of the documents here in question for execution and an accompanying letter which read as follows:

July 8, 1964

Mr. Harry Walsh, Q.C.,
Messrs. Walsh, Micay & Co.,
Barristers & Solicitors,
7th Fl., Childs Bldg.,
Winnipeg, Manitoba.

Re: Mark G. Smerchanski and
Eco Exploration Company Limited
Our File No. C-51 CGD **b**

Dear Sir:

Further to our telephone conversation of today's date, we enclose Notices of Re-assessment in regard to the income tax of the above named for the years 1945 to 1959. You will note that Mr. Smerchanski's liability, inclusive of the amount charged against Eco Exploration Company Limited, totals \$1,068,788.70. We shall expect to receive a certified cheque from you by return mail payable to the Receiver-General of Canada for the sum of \$868,788.70, together with Mr. Smerchanski's written authorization to the Department of National Revenue in the form of the enclosed letter

Il est en outre entendu et convenu que les engagements contenus dans cette lettre lient les héritiers, exécuteurs testamentaires et administrateurs judiciaires de M. Mark Gerald Smerchanski et les successeurs et ayants droit de la Eco Exploration Company Limited (sans responsabilité personnelle).

FAIT à Winnipeg (Manitoba), en ce deuxième jour de juillet 1964.

«M. G. Smerchanski»
«Harry Walsh»
pour la ECO EXPLORATION COMPANY LIMITED
(SANS RESPONSABILITÉ PERSONNELLE)

«P. N. Smerchanski»
Président
«Phillip Smerchanski»
Secrétaire

d Le 8 juillet 1964, après la révision effectuée par M^e Dilts qui a eu comme résultat d'éliminer \$148,984.15 du calcul du revenu, des avis de nouvelles cotisations de l'appellant et de la Eco ont été remis en mains propres à l'avocat de l'appellant; **e** lui ont également été remis pour signature les projets des documents ici en cause. La lettre suivante accompagnait le tout:

f [TRADUCTION]

Le 8 juillet 1964

Monsieur Harry Walsh, c.r.,
Walsh, Micay & Cie,
Avocats et procureurs,
g 7^e étage, Edifice Childs,
Winnipeg (Manitoba)

Objet: Affaire Mark G. Smerchanski et
Eco Exploration Company Limited
Notre dossier N^o C-51 CGD **b**

Monsieur,

Suite à notre conversation téléphonique de ce jour, veuillez trouver sous pli des avis de nouvelles cotisations concernant l'impôt sur le revenu des susnommés pour les années 1945 à 1959. Vous constaterez que la dette de M. Smerchanski, y compris le montant réclamé à la Eco Exploration Company Limited, s'élève à \$1,068,788.70. Nous comptons recevoir de vous, par retour du courrier, un chèque visé à l'ordre du Receveur général du Canada au montant de \$868,788.70, ainsi qu'une autorisation écrite de M. Smerchanski, en la forme de la lettre ci-jointe, adressée au

in regard to the \$200,000.00 payment previously made in the matter.

We also enclose forms of Acknowledgment, Consent and Waiver for execution by Mr. Smerchanski and Eco Exploration Company Limited. We shall require both copies of the two documents to be returned to us with the cheque and letter referred to above.

Yours truly,

THOMPSON, DILTS, JONES, HALL,
DEWAR & RITCHIE
Per: "C. G. Dilts"

CGD/nd

Encl.

Thereafter on July 10, 1964 the documents in question were executed and delivered and the assessments were paid. Two days later the appellant asked counsel for the appellant when he could expect particulars of the amounts and was told that under the terms of the settlement no particulars were to be given. He thereupon asked when he might expect the return of his documents. A further conversation took place the next day between counsel respecting the delivery of the documents and they were released from seizure and returned to the appellant on July 20, 1964.

The appellant's point was put in two ways. It was said, first, that the *Income Tax Act* is a statute for the public rather than private benefit, that it confers rights and imposes obligations which cannot be contracted out of by either the Crown or the taxpayer, that the Act is not to be thwarted by the making of a contract between the State and the subject as this would result in taxation by contract rather than by the letter of the law as prescribed by the statute, and that neither the Crown nor the taxpayer is bound by such a contract if one is made. In support of his proposition counsel relied on *Woon v. M.N.R.*¹, *M.N.R. v. The Lakeview Golf Club Limited*², *Maritime Electric Company Limited v. General Dairies, Limited*³, and *Anctil v. Manufacturers' Life Insurance Company*⁴. He also referred to *Carling Export Brewing and Malting Company*

¹ [1951] Ex.C.R. 18.

² [1952] Ex.C.R. 522.

³ [1937] A.C. 610.

⁴ [1899] A.C. 604.

ministère du Revenu national concernant le paiement de \$200,000 déjà versé dans cette affaire.

Nous incluons également, aux fins de signature par M. Smerchanski et par la Eco Exploration Company Limited, des formules de reconnaissance, de consentement et de renonciation. Veuillez nous retourner les copies des deux documents avec le chèque et la lettre susmentionnés.

Veuillez agréer, Monsieur, l'assurance de nos salutations distinguées.

THOMPSON, DILTS, JONES, HALL,
DEWAR & RITCHIE
Par «C. G. Dilts»

CGD/nd

Pièces jointes

En conséquence, le 10 juillet 1964, les documents en cause ont été signés puis remis, et les cotisations payées. Deux jours plus tard, l'appelant a demandé à son avocat quand il pouvait espérer recevoir des données détaillées sur les montants et on lui a répondu qu'aux termes de la transaction, aucun détail ne devait être fourni. Sur ce, il a demandé quand il pouvait espérer récupérer ses documents. Le lendemain, il y eut un autre entretien entre les avocats concernant la remise des documents; il y eut mainlevée de la saisie de ces documents qui furent retournés à l'appelant le 20 juillet 1964.

La théorie de l'appelant a été présentée de deux façons. On a d'abord dit que la *Loi de l'impôt sur le revenu* est une loi établie à l'avantage du public et non des individus, qu'elle accorde des droits et impose des obligations auxquels ni la Couronne ni le contribuable ne peuvent renoncer par contrat, que la conclusion d'un contrat entre l'État et le sujet ne doit pas la mettre en échec car il en résulterait une imposition aux termes d'un contrat et non aux termes de la loi, ce qui serait illégal, et que ni la Couronne ni le contribuable ne sont liés par un contrat de ce genre. A l'appui de cette thèse, l'avocat a invoqué les arrêts *Woon c. M.N.R.*¹, *M.N.R. c. The Lakeview Golf Club Limited*², *Maritime Electric Company Limited c. General Dairies, Limited*³ et *Anctil c. Manufacturers' Life Insurance Company*⁴. Il s'est également

¹ [1951] R.C.É. 18.

² [1952] R.C.É. 522.

³ [1937] A.C. 610.

⁴ [1899] A.C. 604.

*Limited v. The King*⁵ where Lord Thankerton said at page 438:

In their Lordships' opinion it is not to be readily assumed, in a taxing Act, that Parliament has delegated to a Minister the power to settle the limits of taxation, and such intention must be clearly shown by the terms of the statutory provision.

and to *Inland Revenue Commissioners v. Brooks*⁶ where Lord Atkinson said at page 488:

It may be very absurd or illogical that the amounts of these profits and gains should be inquired into for a second time. But this is a taxing statute and taxes cannot be imposed upon the subject under it unless in strict accordance with its provisions.

The other way in which the point was put was that the power of the Minister to assess income tax, interest and penalties is limited to that given him by section 46 of the *Income Tax Act*⁷, that he is entitled to exercise that power so far as it permits him to go but no further, that he is not thereby empowered to stipulate for an admission of liability or a waiver of the right to appeal, that such a stipulation if made is *ultra vires* and any admission or waiver which results from such a stipulation is invalid and ineffective to deprive the taxpayer of the right to appeal and to contest an assessment, which is given to him by the statute, and that the documents in question are therefore ineffective to prevent the appellant from appealing and contesting the amounts of the assessments in question.

I do not find in the cases cited by counsel much assistance in dealing with the point raised. The question raised in the *Woon* and *Lakeview Golf Club* cases was whether the Minister was estopped by the earlier conduct of his officers from applying the taxing provisions of the applicable statute and in both cases it was held that he was not. In the *Woon* case Cameron J. after

appuyé sur l'arrêt *Carling Export Brewing and Maltng Company Limited c. Le Roi*⁵ où Lord Thankerton a déclaré à la page 438:

[TRADUCTION] Leurs Seigneuries estiment qu'on ne doit pas supposer de prime abord que, dans une loi fiscale, le Parlement a délégué à un ministre le pouvoir de fixer la fourchette de l'imposition; une telle intention doit ressortir clairement des termes utilisés dans la législation.

et sur l'arrêt *Inland Revenue Commissioners c. Brooks*⁶ où Lord Atkinson a déclaré à la page 488:

[TRADUCTION] Il peut être tout à fait absurde ou illogique que les montants de ces bénéfices et de ces gains fassent l'objet d'une deuxième enquête, mais il s'agit d'une loi fiscale et l'on ne peut imposer un contribuable, sous son régime qu'en s'y conformant rigoureusement.

Voici l'autre façon de présenter la théorie: le pouvoir du Ministre de répartir l'impôt sur le revenu, l'intérêt et les pénalités se limite à celui que lui confère l'article 46 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*⁷, il est autorisé à exercer ce pouvoir dans les limites que l'article fixe et non au-delà, il ne lui donne pas le pouvoir de convenir d'une reconnaissance de dette ou d'une renonciation au droit d'appel; en outre, s'il intervient une convention de ce genre, elle est *ultra vires* et toute reconnaissance ou renonciation en résultant est invalide et n'a pas pour effet de priver le contribuable du droit que lui accorde la loi d'interjeter appel et de contester une cotisation, et les documents en cause n'ont donc pas pour effet d'empêcher l'appellant d'interjeter appel et de contester les montants des cotisations en cause.

Les arrêts qu'a cités l'avocat ne sont pas d'une grande utilité pour traiter du point soulevé. Dans les affaires *Woon* et *Lakeview Golf Club*, la question portait sur le point de savoir si la conduite antérieure des fonctionnaires empêchait le Ministre d'appliquer les dispositions fiscales de la loi pertinente et, dans les deux cas, on a répondu par la négative. Dans l'affaire

⁵ [1931] A.C. 435.

⁶ [1915] A.C. 478.

⁷ R.S.C. 1952, c. 148.

⁵ [1931] A.C. 435.

⁶ [1915] A.C. 478.

⁷ S.R.C. 1952, c. 148.

reviewing a number of cases concluded at page 27:

On the principles laid down in these cases I have reached the conclusion that the so-called "ruling" of the Commissioner was nothing more than his personal opinion as to the meaning of the statute, or, at the most, that the department in assessing the appellant would carry into effect the "ruling" so made. In either event it was made without authority and was not binding on the Crown. I find, also, that it cannot be invoked by the appellant as a ground for raising estoppel in this case, as to do so would be to nullify the requirement of the statute itself.

In the *Lakeview Golf Club* case the same learned Judge expressed a similar view as follows at page 528:

I cannot agree that such an "understanding",—to use the word of Exhibit A-5—can be of any assistance to the respondent, and an estoppel cannot override the law of the land, and the Crown is not bound by the errors or omissions of its servants.

In the *Maritime Electric* case the issue was also one of estoppel and it was held that estoppel could not avail to release the appellant from a statutory obligation to charge for electric service the amount required by a rate schedule approved by a regulatory body nor could estoppel enable the respondent to escape its statutory obligation to pay the scheduled rates.

The *Anctil* case, on the other hand, as I see it, merely holds that a private contract made in contravention of an express statutory requirement is not enforceable. Estoppel was raised and argued but could not defeat the plea that the contract was contrary to the statute.

Moreover, the contexts in which the statements of Lord Thankerton and Lord Atkinson to which I have referred were made in the *Carling Export Brewing* and *Brooks* cases, respectively, were so different from the present that the statements appear to me to afford little guidance in the present situation.

It appears to me that, as a general proposition, it is quite correct to say that the *Income Tax Act* is not to be thwarted by the Minister and the subject entering into a contract the tenor of which would be to reduce the taxes

Woon, le juge Cameron, après avoir passé en revue un certain nombre d'arrêts, a ainsi conclu à la page 27:

[TRADUCTION] Me fondant sur les principes énoncés dans ces arrêts, je conclus que la soi-disant «décision» du commissaire n'était rien d'autre que son interprétation personnelle de la législation, ou, tout au plus, qu'en établissant la cotisation de l'appelant, le Ministère appliquerait la «décision» ainsi rendue. Dans les deux cas, elle a été rendue sans autorisation et elle ne liait pas la Couronne. Je conclus également que l'appelant ne peut l'invoquer comme motif pour opposer une fin de non-recevoir en l'espèce, car cela reviendrait à annuler l'exigence de la législation elle-même.

Dans l'affaire *Lakeview Golf Club*, le même savant juge a exprimé, à la page 528, une opinion semblable:

[TRADUCTION] Je ne peux admettre qu'un tel «arrangement», pour employer le mot de la pièce A-5, puisse être de quelque utilité à l'intimée; une fin de non-recevoir ne peut supplanter la loi du lieu et la Couronne n'est pas liée par les erreurs ou omissions de ses préposés.

Dans l'affaire *Maritime Electric*, il s'agissait également d'une question de fin de non-recevoir et il a été jugé qu'une fin de non-recevoir ne pouvait servir à libérer l'appelante d'une obligation imposée par la loi, savoir, demander, pour des services d'électricité, le montant qu'exigeait un tarif approuvé par un organisme de réglementation et également qu'elle ne permettait pas à l'intimée de se soustraire à son obligation légale de payer les taux prévus au tarif.

D'autre part, l'arrêt *Anctil*, si je le comprends bien, établit seulement qu'un contrat de nature privée, conclu en contravention avec une exigence expresse de la loi, n'est pas exécutoire. On a invoqué et plaidé la fin de non-recevoir, mais sans réussir à renverser l'argument que le contrat était contraire à la loi.

De plus, le contexte de chacune des déclarations précitées de Lord Thankerton et de Lord Atkinson dans les arrêts *Carling Export Brewing* et *Brooks*, respectivement, diffère de celui du présent appel au point que ces déclarations me semblent n'apporter que peu d'indications applicables dans l'espèce.

D'un point de vue général, il me semble tout à fait exact de dire que le Ministre et le contribuable ne doivent pas mettre en échec la *Loi de l'impôt sur le revenu* en concluant un contrat dont la teneur réduirait les impôts que le contri-

properly payable by the subject under the statute. Taxation must indeed be by the letter of the law and any attempt to contract out of it is ineffective in law to reduce or avoid the subject's liability. On the other hand there must be a method of ascertaining and fixing the amount of such tax liability and in the *Income Tax Act* that need is met by provisions which cast upon the Minister the authority and the duty to assess the tax payable by the subject. This he must do on the basis of such relevant information as he has with respect to the subject's income, whether such information is provided by the subject in discharge of the obligation which the statute casts on him to provide information or is obtained by other means. It is inherent in such a system that even after all the pertinent information has been obtained there will often be doubts as to whether particular amounts are properly subject to tax and that there will be disputes, as well, as to whether particular amounts ought to be included. In all such instances the Minister can but act on the totality of such information as he has in determining whether to include or exclude the doubtful or disputed amount. Avenues for objection to him and subsequently for appeal to courts are provided which the taxpayer may follow if he is not satisfied with the assessment so made. But nothing in the statute requires the taxpayer to exercise his right to object or to appeal.

Viewing the assessments here in question with these features of the system in mind, I do not think it can properly be said that they represent taxation by contract rather than by the letter of the law. It was, of course, not contended that they were too low, or that any deal had been made to set them at less than the full amount required by the statute. Nor is there anything in the evidence to indicate that the amounts assessed were fixed by reference to a contract as to the amount to be fixed or otherwise than by the method of bringing into the computation and assessing tax upon every item which the information available to the Minister indicated was subject to tax. There was of

buable devrait normalement payer en vertu de la loi. L'imposition doit effectivement se faire en vertu du texte même de la loi et toute tentative de s'y soustraire en vertu d'un contrat est sans effet en droit pour réduire l'obligation du contribuable ou l'éviter. Par contre, il doit y avoir un moyen de calculer et de fixer le montant de cet impôt exigible et, dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ce besoin est satisfait par des dispositions qui confèrent au Ministre le pouvoir et le devoir de fixer l'impôt que doit payer le contribuable. Il doit établir ces cotisations en se fondant sur les renseignements pertinents dont il dispose sur le revenu du contribuable, que ces renseignements soient fournis par ce dernier en accomplissement de l'obligation que la loi lui impose, ou qu'ils soient obtenus par d'autres moyens. Dans un tel système, il va de soi que, même après avoir obtenu les renseignements pertinents, il y aura souvent des doutes sur le point de savoir si des montants donnés sont à bon droit assujettis à l'impôt; cela entraînera aussi des controverses sur la question de savoir si des montants donnés doivent y être inclus. En pareils cas, le Ministre, pour déterminer s'il doit inclure ou exclure le montant douteux ou controversé, ne peut agir que d'après l'ensemble des renseignements dont il dispose. On a prévu des moyens de lui présenter des objections et d'interjeter par la suite appel devant les tribunaux, moyens auxquels le contribuable peut avoir recours s'il n'est pas satisfait des cotisations ainsi établies. Mais rien dans la législation n'oblige le contribuable à exercer son droit de s'opposer ou d'interjeter appel.

Considérant les présentes cotisations en ayant à l'esprit ces particularités du système fiscal, je ne crois pas qu'on puisse dire à bon droit qu'elles constituent une imposition par contrat plutôt qu'en vertu du texte législatif. On n'a évidemment pas prétendu qu'elles étaient trop faibles, ni qu'on a transigé en vue de les fixer à un niveau inférieur au plein montant exigé par la loi. Et aucun élément de preuve n'indique que les montants cotisés ont été fixés en se rapportant à un contrat relatif au montant à déterminer ou autrement qu'en utilisant la méthode consistant à englober dans le calcul chaque poste qui, suivant les renseignements dont disposait le Ministre, était assujetti à l'impôt et à établir des

course an indication of the outside limit of the amount but I regard that not as indicating a contract as to the total amount but as an estimate of an amount which the actual figure, when calculated according to the statute, would not exceed. In the result the actual amount was much less. I have, therefore, come to the conclusion that there was nothing in the events which I have summarized which can be regarded as a thwarting of the statute or of the statutory scheme or as a substitution of taxation by contract for taxation according to the statute.

Turning to the second way in which the appellant's submission was put it appears to me, again, as a general proposition, that it is not open to the Minister to stipulate as a condition of making a re-assessment that the taxpayer admit liability for the amount to be assessed or that he waive his right of appeal. There is nothing in the statute which expressly or impliedly prohibits the making of such a stipulation by him but on the other hand nothing in the statute appears to me to expressly or impliedly authorize him to exercise his statutory powers in that way. To that extent I am in agreement with the appellant's proposition. However, if this is the correct view it appears to me that the right to object to such a stipulation is one that accrues to the taxpayer concerned and if for some reason of his own, such as the hope of avoiding a public prosecution, the taxpayer consents to such a stipulation or waives his right to object there appears to me to be no principle of public morality or of public policy which would intervene to protect him from the consequences of his own act in so consenting or waiving. I am also of the opinion that the right of a taxpayer under the Act to appeal from an assessment is not a public right or one conferred for the public benefit but is a private right of the taxpayer which he is entitled to forego or to waive if he sees fit to do so.

Moreover, from the point of view of the Minister, who must, when occasion to do so arises, decide whether to prosecute a taxpayer or to proceed entirely by way of re-assessment of tax, interest and penalties, it will normally be a legitimate and practical course to consider the

cotisations en se fondant sur ces postes. Il y avait bien sûr une indication d'un montant maximum, mais je la considère non pas comme un indice de l'existence d'un contrat sur le montant total, mais comme une évaluation d'un montant que la somme réelle, calculée en conformité de la Loi, ne dépasserait pas. Finalement, le montant réel était nettement inférieur. J'ai donc conclu que rien dans les événements que j'ai résumés ne peut être considéré comme déjouant la loi ou l'économie de la loi ou comme substituant l'imposition par contrat à l'imposition selon la loi.

Passons à la deuxième façon dont la prétention de l'appelant a été présentée. A nouveau, il me semble, d'un point de vue général, qu'il n'est pas loisible au Ministre de stipuler, comme condition pour établir une nouvelle cotisation, que le contribuable reconnaisse qu'il est débiteur du montant à déterminer ou qu'il renonce à son droit d'appel. Rien dans la loi ne lui interdit expressément ou tacitement de faire une telle stipulation, mais d'autre part rien dans la loi ne me semble l'autoriser expressément ou tacitement à exercer ses pouvoirs de cette façon. Dans cette mesure, je partage le point de vue de l'appelant. Cependant, s'il est valable, il me semble que le droit de s'opposer à cette stipulation appartient au contribuable concerné et que si, pour quelque motif personnel, comme l'espoir d'éviter une poursuite publique, le contribuable consent à une telle stipulation ou renonce à son droit de s'opposer, il me semble n'exister aucun principe d'ordre public ou de bonnes mœurs qui pourrait intervenir pour le protéger des conséquences de son propre acte de consentement ou de renonciation. J'estime également que le droit d'un contribuable d'interjeter appel d'une cotisation en vertu de la Loi ne constitue pas un droit d'ordre public ou un droit conféré à l'avantage du public, mais plutôt un droit personnel auquel il peut renoncer s'il juge bon de le faire.

En outre, du point de vue du Ministre, qui doit, le cas échéant, décider de poursuivre un contribuable ou de procéder uniquement par voie de nouvelles cotisations d'impôt, avec intérêts et pénalités, il est normalement pratique et légitime de tenir compte des frais et des possibi-

cost and risk of failure that may be involved in proceeding by way of prosecution even though such procedure may be warranted on the material before him. In such circumstances an offer or agreement by a taxpayer, who is anxious to avoid prosecution, to admit his tax liability, to pay up and to waive his appeal may well be an important factor and in some cases may be the deciding factor in the Minister's determination that the public interest will be best served by his proceeding by re-assessment of tax, interest and penalties rather than by prosecution and subsequent re-assessment of taxes and interest.

Applying these considerations to the present situation it appears to me that if it can be said, as I think it may, that the Minister stipulated as a condition of his proceeding in the matter by way of re-assessment to recover penalties incurred, as well as taxes and interest, that the appellant admit his liability, pay the amounts assessed forthwith and waive his right of appeal, the appellant did not object thereto but, on the contrary, as evidenced both by his execution of the commitment of July 2, 1964 and by his execution of the document of July 10, 1964 and his immediate payment of the amounts assessed, consented to and approved of the stipulation. He did this in each instance with his eyes open and upon the advice of competent counsel and there is, in my view, no principle of public policy or public morality or of the policy of the statute which is offended by the assessments having been made upon such stipulation and consent or which would relieve the appellant from the consequences of his consent or of his formal waiver of his right to appeal from the assessments so made. I therefore agree with the conclusion of the learned Trial Judge that the appellant is bound by the waiver of appeal contained in the document executed by him and delivered on July 10, 1964.

In view of this conclusion it is unnecessary to consider the question of estoppel raised by counsel for the Minister or the further issue raised by counsel for the appellant with respect to the right of the Minister to re-assess for the years 1945 to 1951.

lités d'échec que peut comporter une poursuite même si cette procédure semble justifiée vu les éléments dont il dispose. En pareille circonstance, une proposition ou un accord présentés par un contribuable, désireux d'éviter des poursuites, dans le but de reconnaître sa dette fiscale, de payer et de renoncer à son droit d'appel, peuvent fort bien être un facteur important, et, en certains cas, un facteur déterminant dans la décision du Ministre que l'intérêt public sera mieux servi s'il procède par voie de nouvelles cotisations d'impôt, d'intérêts et de pénalités, plutôt que par des poursuites suivies de nouvelles cotisations d'impôt et d'intérêts.

Applicant ces considérations à la situation actuelle, il m'apparaît que, si l'on peut dire, avec raison je crois, qu'avant de procéder par voie de nouvelles cotisations en vue de recouvrer les pénalités encourues, ainsi que les impôts et l'intérêt, le Ministre a fixé comme condition que l'appelant se reconnaisse débiteur, paie sans délai les montants exigibles et renonce à son droit d'appel, l'appelant ne s'y est pas opposé mais, au contraire, comme l'ont prouvé sa signature de l'engagement du 2 juillet 1964 et du document du 10 juillet 1964 ainsi que son paiement immédiat des montants exigibles, qu'il y a consenti et qu'il a approuvé la stipulation. En chaque cas, il l'a fait en pleine connaissance de cause et sur les conseils d'avocats compétents et, à mon sens, le fait d'établir les cotisations en se fondant sur cette stipulation et sur ce consentement ne porte atteinte à aucun principe d'ordre public, de bonnes mœurs ni aux principes contenus dans la loi; et aucun de ces principes ne saurait soustraire l'appelant aux conséquences de son consentement ou de sa renonciation formelle à son droit d'interjeter appel des cotisations ainsi établies. Je souscris donc à la conclusion du savant juge de première instance que l'appelant est lié par la renonciation au droit d'appel que comporte le document qu'il a signé et remis le 10 juillet 1964.

Étant donné cette conclusion, il est inutile d'examiner la question de l'irrecevabilité soulevée par l'avocat du Ministre ni l'autre question soulevée par l'avocat de l'appelant concernant le droit du Ministre d'établir de nouvelles cotisations pour les années 1945 à 1951.

The appeal accordingly fails and in my opinion it should be dismissed with costs.

* * *

MACKAY D.J.—While I am in agreement with the reasons and conclusions of my brother Thurlow, I wish to express my views in respect of the respondent's alternative submissions that the appellants are estopped from appealing the re-assessments of their income taxes for the years in question and also that they are bound by their agreement not to appeal.

Hanbury's *Modern Equity* 9th ed., pp. 664 and 666 defines estoppel as a doctrine which prevents a person acting inconsistently with a representation which he has made to the other party, in reliance on which the other party has acted to his detriment. It is necessary that there should be an unambiguous representation of existing fact upon which the representee is intended to act and does act to his detriment.

The document of July 10/64 signed by Smerchanski acknowledges receipt of the re-assessments for each of the years 1945 to 1959 inclusive and continues;

I do hereby approve of and consent to the individual amounts involved in each re-assessment, which I understand are inclusive of taxes, interest and penalties for each of the said years. I do hereby admit my liability for the amount of the same and I do hereby waive any right of appeal I now or may have in regard to any of the said re-assessments.

These statements together with the contemporaneous payment of the re-assessments are an unambiguous representation that the claims made by the re-assessments were settled.

In the course of the investigation of the appellant's liability for additional taxes, officials of the Department under an Order of the Court had on February 21, 1961, seized the appellant's records. Two days after signing the document of July 10th, 1964, and paying the amount of the re-assessments the appellant asked for

L'appel est donc rejeté et, à mon avis, il doit l'être avec dépens.

* * *

^a LE JUGE SUPPLÉANT MACKAY—Bien que je sois d'accord avec les motifs et les conclusions de mon collègue le juge Thurlow, je tiens à exprimer mon point de vue sur les allégations subsidiaires de l'intimé suivant lesquelles les ^b appelants ne sont pas recevables à interjeter appel des nouvelles cotisations d'impôt sur le revenu pour les années en cause et suivant lesquelles ils sont liés par leur convention de ne pas interjeter appel.

^c L'ouvrage de Hanbury, *Modern Equity*, 9^e éd., aux pp. 664 et 666, définit l'irrecevabilité comme étant une doctrine qui empêche une personne d'agir d'une manière inconséquente ^d par rapport à une représentation qu'elle a faite à l'autre partie et sur laquelle cette dernière s'est fondée, agissant à son détriment. Il doit nécessairement y avoir une représentation non équivoque d'une situation réelle sur laquelle on veut ^e que l'autre partie se fonde pour agir et d'après laquelle elle agit effectivement à son détriment.

^f Le document du 10 juillet 1964 signé par Smerchanski accuse réception des nouvelles cotisations pour chacune des années 1945 à 1959 inclusivement et poursuit comme suit:

[TRADUCTION] J'accepte et j'approuve par les présentes chacune des sommes contenues dans chacune des nouvelles cotisations, étant entendu qu'elles englobent les impôts, les ^g intérêts et les pénalités relatifs à chacune desdites années. Je me reconnais par les présentes débiteur desdites sommes et je renonce à tout droit qui m'appartient ou viendrait à m'appartenir de faire appel de l'une quelconque desdites nouvelles cotisations.

^h Ces déclarations ainsi que le paiement des nouvelles cotisations fait au même moment établissent sans équivoque le règlement des réclamations que comportaient les nouvelles cotisations.

ⁱ Au cours de l'enquête sur l'obligation de l'appelant de payer des impôts additionnels, des fonctionnaires du Ministère, en vertu d'une ordonnance de la Cour obtenue le 21 février 1961, ont saisi les dossiers de l'appelant. Deux ^j jours après la signature du document du 10 juillet 1964 et le paiement du montant des nou-

the return of his documents and on July 20th, 1964, they were delivered to him.

When the appellant subsequently commenced the present proceedings the respondent requested the return of records of the appellant that had been returned to him on July 20 and they were placed under the joint custody of the parties. It was then discovered that some of these documents material to the respondent's case were missing and others had been materially altered.

It is clear from the evidence that after the time in 1963, when the appellant and his solicitors first contacted the Department officials in regard to the investigation of the appellant's tax liability that was being carried on, that the intention of the Department was to prosecute the appellant under section 132 of the *Income Tax Act* and let the Courts decide the matter, and that the appellant wished to make a settlement pursuant to section 46 of the Act. These positions were maintained until at the request of the appellant's solicitor the settlement set out in the letter of July 2nd and the document of July 10th, 1964 was completed and the assessments paid.

The procedures available to the Department under section 46 and section 132 are concurrent and the Department has a discretion to proceed under only one or both—this is made clear by the provision of section 132 subsection (3) which provides:

(3) Where a person has been convicted under this section of wilfully, in any manner, evading or attempting to evade payment of taxes imposed by Part I, he is not liable to pay a penalty imposed under subsection (1) of section 56 for the same evasion or attempt unless he was assessed for that penalty before the information or complaint giving rise to the conviction was laid or made.

In the present case it is apparent that had the matter not been settled proceedings might well have been taken under both sections because the Department advisers were of the opinion that in the circumstances of this case a prosecution would be warranted only in respect of part

velles cotisations, l'appelant a demandé la remise de ses documents qui lui ont été retournés le 20 juillet 1964.

Par la suite, lorsque l'appelant a entamé les présentes procédures, l'intimé a exigé que lui soient renvoyés les dossiers de l'appelant qui lui avaient été retournés le 20 juillet; ils ont été placés sous la garde conjointe des parties. On a alors découvert que certains de ces documents relatifs à l'affaire de l'intimé manquaient et que d'autres avaient été considérablement modifiés.

Il ressort clairement des éléments de preuve qu'après le moment où, en 1963, l'appelant et ses avocats ont pour la première fois communiqué avec les fonctionnaires du Ministère au sujet de l'enquête en cours sur l'obligation de l'appelant de payer l'impôt sur le revenu, le Ministère avait l'intention de poursuivre l'appelant en vertu de l'article 132 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et de laisser les tribunaux trancher l'affaire, et que l'appelant souhaitait régler la question conformément à l'article 46 de la Loi. Ces positions sont restés constantes jusqu'à ce qu'à la demande des avocats de l'appelant, la transaction formulée dans la lettre du 2 juillet et dans le document du 10 juillet 1964 soit achevée et les cotisations payées.

Les procédures dont dispose le Ministère en vertu de l'article 46 et de l'article 132 sont concurrentes et le Ministère a la faculté d'en utiliser une seule ou les deux; les dispositions de l'article 132(3) que voici le montrent clairement:

(3) Lorsqu'une personne a été, d'après le présent article, déclarée coupable d'avoir volontairement éludé ou tenté d'éluder de quelque manière le paiement d'impôts établis par la Partie I, elle n'encourt pas une pénalité prévue par le paragraphe (1) de l'article 56 pour la même évasion fiscale ou tentative d'évasion fiscale, à moins que cette pénalité ne lui soit imposée avant qu'ait été déposée ou faite la dénonciation ou la plainte donnant lieu à la déclaration de culpabilité.

En l'espèce, il appert que si l'affaire n'avait pas été réglée, des procédures auraient fort bien pu être prises en vertu des deux articles parce que les conseillers du Ministère estimaient que, dans les circonstances de cette affaire, seule une partie de l'impôt réclamé, soit \$267,000, justi-

of the tax claimed, namely \$267,000 and that as to the balance the proceedings would be under section 46.

The time for launching proceedings under section 132 expired on August 28, 1964.

It is my view that the appellant in signing the documents of July 2nd and July 10th, 1964, intended to and did induce the respondent to act to its detriment in returning to the appellant on July 20, 1964 the documents which it would have used to justify the re-assessments and in allowing the time for prosecution under section 132 to elapse I therefore agree with the respondent's submission as to estoppel.

As to the appellant's agreement not to appeal the re-assessments: where a provision of a statute is enacted for the benefit of a particular person or class of persons it may be waived. (Craies on *Statute Law*, 7th ed., pp. 269-70. Maxwell on *Interpretation of Statutes*, 12th ed., pp. 328-9.)

I agree with the learned Trial Judge that the provisions of the *Income Tax Act* giving the right to a taxpayer to appeal a re-assessment of his tax return is a private right enacted for the benefit of the taxpayer and not a public right and that it may be waived by the taxpayer. It was held as long ago as 1877 that parties will be bound by an agreement not to appeal. (Halsbury 3rd ed., vol. 30 p. 460 para. 869. *Jones v. Victoria Graving Dock Co.* [1877] 2 Q.B.D. p. 314. *Re: West Devon Great Consuls Mine* (1888) 38 Ch. D. 51.)

As far as I have been able to find these authorities have never been questioned.

As to the appellant's submission that the Minister had no right to impose the conditions contained in the documents of July 2nd and July 10th, 1964, I think it is beyond question that the parties to any dispute may settle the dispute on any terms upon which they may agree unless the agreement or terms of the agreement are prohibited by law or induced by fraud or misrepresentation.

fiait une poursuite et que pour le reste de l'impôt il faudrait procéder en vertu de l'article 46.

^a Le délai pour entamer des procédures en vertu de l'article 132 prenait fin le 28 août 1964.

^b J'estime qu'en signant les documents des 2 et 10 juillet 1964, l'appelant désirait faire agir et a effectivement fait agir l'intimé à son détriment en lui retournant, le 20 juillet 1964, les documents dont il se serait servi pour justifier les nouvelles cotisations, et en permettant au délai prévu à l'article 132 de s'écouler. Je suis donc d'accord avec l'allégation de l'intimé sur l'irrecevabilité.

^c Passons maintenant à la convention intervenue avec l'appelant de ne pas interjeter appel des nouvelles cotisations: lorsqu'une disposition d'une loi est établie à l'avantage d'une personne ou d'une catégorie de personnes précise, elle peut faire l'objet d'une renonciation. (Voir l'ouvrage de Craies *Statute Law*, 7^e éd., aux pp. 269 et 270, et celui de Maxwell, *Interpretation of Statutes*, 12^e éd. aux pp. 328 et 329.)

^d Je suis d'accord avec le savant juge de première instance pour dire que les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* donnant à un contribuable le droit d'interjeter appel d'une nouvelle cotisation à l'égard de sa déclaration d'impôt est un droit d'ordre privé, établi à l'avantage du contribuable, et non un droit d'ordre public, et que le contribuable peut y renoncer. Déjà en 1877, il avait été jugé que les parties sont liées par une convention de ne pas interjeter appel. (Voir Halsbury, 3^e éd., vol. 30, p. 460, par. 869; *Jones c. Victoria Graving Dock Co.* [1877] 2 Q.B.D., p. 314; *Re: West Devon Great Consuls Mine* (1888) 38 Ch. D. 51.)

^e Pour autant que je sache, ces décisions n'ont jamais été mises en doute.

^f Examinons maintenant l'argument de l'appelant suivant lequel le Ministre n'avait pas le droit d'imposer les conditions figurant aux documents des 2 et 10 juillet 1964. Je crois qu'il est hors de doute que les parties à un litige peuvent le régler suivant toutes modalités dont elles peuvent convenir, sauf si la convention ou ses modalités sont interdites par la Loi ou obtenues par fraude ou représentation trompeuse.

On the hearing in this Court appellant's counsel abandoned his submissions made in the Court below that the settlement had the effect of compounding a felony and that the appellant was induced to sign the documents by reason of duress or undue influence.

In the present case the submission of counsel for the appellant was not that the terms that the parties agreed to are prohibited by law but that they were not authorized by the provisions of the *Income Tax Act* and as a result the agreement was not binding on him. Counsel was unable to submit any authority to support this submission and I would reject it.

There is one other matter to which I wish to make reference. On the hearing of the appeal some question was raised as to the credibility of the witness Karn, whose evidence was accepted by the learned Trial Judge, on the ground that his evidence related to matters that occurred during his interviews with the appellant Smerchanski in 1948 and therefore his memory as to events occurring at that time could not be relied on. It was pointed out by counsel for the respondent that Karn in giving his evidence had available to him to refresh his memory a copy of a letter of explanation written by Smerchanski, in regard to the matters raised by Karn in 1948. In these circumstances I do not think any criticism in regard to the learned Trial Judge having accepted his evidence is justified.

For the reasons of Thurlow J., and these reasons, I would dismiss the appeal with costs.

* * *

BASTIN D.J. (dissenting)—This appeal is concerned with two preliminary questions which by agreement were to be decided by the learned Trial Judge at the hearing. The first question is whether the document dated July 10th, 1964 is binding on the appellant. Since by this document the appellant agreed to accept without question 15 re-assessments for the years 1945 to 1959, to pay the total amount of the tax, interest and penalty claimed and to give up the right to appeal, a decision adverse to the appel-

Lors de l'audience devant cette cour, l'avocat de l'appelant a abandonné les allégations qu'il avait présentées en première instance suivant lesquelles la transaction avait pour effet de régler un acte délictueux et que l'appelant a été poussé à signer les documents par la contrainte ou par des pressions.

En l'espèce, l'avocat de l'appelant ne prétend pas que les modalités dont les parties ont convenu sont interdites par la loi, mais qu'elles ne sont pas autorisées par les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et que, par conséquent, la convention ne le liait pas. L'avocat n'a pu présenter aucune jurisprudence à l'appui de cette allégation et je la rejette.

Il y a autre chose que je désire mentionner. A l'audition de l'appel, on a soulevé certaines questions relatives à la crédibilité du témoin Karn dont le savant juge de première instance a accepté le témoignage, au motif qu'il avait trait à des incidents qui s'étaient produits au cours de ses rencontres avec l'appelant Smerchanski en 1948 et que, par conséquent, on ne pouvait se fier à ses souvenirs sur des événements remontant à cette époque. L'avocat de l'intimé a signalé que, pendant son témoignage, Karn disposait, pour se rafraîchir la mémoire, de la copie d'une lettre explicative écrite par Smerchanski en rapport avec les points soulevés par Karn en 1948. Dans ces circonstances, je ne crois pas que les critiques relatives à l'acceptation par le savant juge de première instance de son témoignage soient justifiées.

Pour les motifs présentés par le juge Thurlow et pour les présents motifs, je rejette l'appel avec dépens.

h

* * *

LE JUGE SUPPLÉANT BASTIN—Le présent appel met en cause deux questions préliminaires qui, du consentement des parties, devaient être tranchées à l'audience par le savant juge de première instance. La première consiste à déterminer si le document daté du 10 juillet 1964 liait l'appelant. Puisque par ce document l'appelant a convenu d'accepter sans réserve 15 nouvelles cotisations pour les années 1945 à 1959, de payer le montant total de l'impôt, de l'intérêt et de la pénalité réclamé et de renoncer au droit

lant will dispose of the case. The second question is whether there is evidence entitling the Minister to re-open the assessments of the appellant for the years 1945 to 1951. Counsel for the appellant admitted that there was evidence with respect to the years 1952 to 1959.

The first issue as to whether the document of July 10th, 1964 is binding on the appellant does not involve any question of credibility. The letter of commitment dated July 2nd, 1964, the letter of Dilts to Walsh enclosing the 15 reassessments dated July 8th, 1964 and the document in question dated July 10th, 1964 speak for themselves and the circumstances under which they came into existence are not disputed and have been described by two prominent and highly respected Winnipeg lawyers.

On July 10th, 1964, the appellant Smerchanski was a member of the Legislative Assembly of Manitoba and a prominent politician and public man. Mr. Harry Walsh, his counsel, said in his testimony,

... in my opinion this would be the end, the mere laying of the charge, that would be the end of Mark Smerchanski's political career and public career and would deal a terrible blow on him and his family

His vulnerable situation would, of course, be common knowledge. During the years covered by the income tax investigation, the appellant or his representatives had been repeatedly informed that he would be prosecuted and that the discussion of any other outcome was out of the question. At the end of March, 1964, the intention to prosecute was carried a step further by the appointment of Mr. Dilts as counsel to conduct the prosecution on behalf of the Minister. His evidence is that after examining the material in the Winnipeg Income Tax Office he wrote the Department recommending prosecution by indictment.

On June 24th, 1964, Mr. Harry Walsh, having in mind the impending prosecution, called on Mr. Dilts to make a final effort to avoid prosecution. Mr. Dilts communicated with Ottawa and on June 28th, 1964 he informed Mr. Walsh of the conditions of settlement which are those embodied in the document of July 10th, 1964. These conditions were not worked out by Mr.

d'interjeter appel, une décision défavorable à l'appellant disposera de l'affaire. La deuxième question consiste à déterminer si la preuve permet au Ministre la réouverture des cotisations de l'appellant pour les années 1945 à 1951. L'avocat de l'appellant a admis l'existence de preuves à l'égard des années 1952 à 1959.

Le premier point qui consiste à déterminer si le document du 10 juillet 1964 lie l'appellant n'implique aucune question de crédibilité. La lettre d'engagement datée du 2 juillet 1964, la lettre de Dilts à Walsh à laquelle étaient jointes les 15 nouvelles cotisations datées du 8 juillet 1964 et le document en question daté du 10 juillet 1964 parlent d'eux-mêmes et les circonstances qui y ont donné lieu ne sont pas contestées et ont été décrites par deux avocats éminents et respectés de Winnipeg.

Le 10 juillet 1964, l'appellant Smerchanski, politicien et homme public éminent, était membre de l'Assemblée législative du Manitoba. M^e Harry Walsh, son avocat, a déclaré en témoignage,

[TRADUCTION] . . . à mon avis, ce serait la fin, le simple fait de déposer l'accusation, ce serait la fin de la carrière politique et publique de Mark Smerchanski, et ce serait un coup terrible pour lui et sa famille

Sa situation précaire serait, bien sûr, connue de tous. Pendant les années qu'a duré l'enquête fiscale, l'appellant ou ses représentants ont été à maintes reprises informés qu'il serait poursuivi et que discuter de toute autre issue était hors de question. A la fin de mars 1964, la nomination de M^e Dilts comme avocat chargé de diriger la poursuite pour le compte du Ministre a concrétisé l'intention de poursuivre. Il a témoigné qu'après avoir examiné les dossiers au bureau de l'impôt sur le revenu de Winnipeg, il a écrit au Ministère en recommandant une poursuite par voie de mise en accusation.

Le 24 juin 1964, M^e Harry Walsh, ayant les poursuites imminentes présentes à l'esprit, a prié M^e Dilts de faire un dernier effort dans le but de les éviter, M^e Dilts s'est adressé à Ottawa et, le 28 juin 1964, il informait M^e Walsh des conditions de la transaction; ce sont celles qui ont été incorporées au document du 10 juillet 1964. Ces conditions n'ont pas été établies par

Walsh and Mr. Dilts but were Mr. Gourlay's answer to the question: "What must the appellants do to escape prosecution?" It was for the learned Trial Judge to place his interpretation on the significance of this answer. In my opinion the inference is inescapable that these conditions were intended to be the alternative to prosecution and were accepted as such by the appellant. His counsel had informed him that if he were prosecuted he would go to jail. In the face of this threat he capitulated, executed the document and paid over the amount claimed.

Mr. Walsh testified that at the interview of July 24th, 1964 Mr. Dilts made a remark to the effect that if he had been a day later or a few days later it would have been too late. The impression of urgency created by this remark is hardly in keeping with the facts. Mr. Dilts admitted he had not drawn up any of the charges when he had his discussions with Mr. Walsh in June, 1964. The deadline of August 28th, 1964 for the commencement of prosecution under section 136(4) of the *Income Tax Act* was not definitely confirmed. One of the Department officials referred in a memo to a date in January, 1964 as the date from which the period of a year would run. It is arguable that until the Minister had received the opinion of counsel appointed to review the facts and to advise the Minister whether a prosecution would be justified, the period of a year would not commence to run.

The apparent imminence of prosecution which was being emphasized appears to have been designed to increase the pressure on Mr. Smerchanski to force him to capitulate. If a similar technique had been employed by a bond company to recover embezzled funds from an individual it had bonded the Court would not require the production of a letter signed by the bond company president promising immunity from prosecution to conclude that the actions of the company amounted to duress and an illegal bargain not to prosecute. However counsel for the appellant does not rest his appeal on duress or the stifling of a prosecution but on the ground that the Minister exceeded the authority conferred on him by Parliament by extorting the

M^e Walsh ni par M^e Dilts, mais elles constituait la réponse de M^e Gourlay à la question suivante: «Que doivent faire les appelants pour éviter les poursuites?» Il revenait au savant juge de première instance d'interpréter le sens de cette réponse. A mon avis, il est inéluctable que ces conditions étaient destinées à éviter les poursuites et que l'appelant les a acceptées comme telles. Son avocat l'a informé que, s'il était poursuivi, il irait en prison. Face à cette menace, il a capitulé, signé le document et payé le montant réclamé.

M^e Walsh a témoigné qu'au cours de la rencontre du 24 juillet 1964, M^e Dilts a fait remarquer que s'il avait eu un ou plusieurs jours de retard, il aurait été trop tard. L'impression d'urgence découlant de cette remarque est peu conforme aux faits. M^e Dilts a admis n'avoir pas encore rédigé d'accusations lorsqu'il a eu ces discussions avec M^e Walsh en juin 1964. La date limite du 28 août 1964 pour le début des poursuites en vertu de l'article 136(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, n'était pas confirmée de façon définitive. Dans une note de service, un des fonctionnaires du Ministère mentionnait un jour de janvier 1964 comme étant la date à partir de laquelle la période d'une année commencerait à courir. On peut discuter le fait que la période d'une année ne commencerait pas à courir avant que le Ministre ait reçu l'opinion de l'avocat nommé dans le but d'examiner les faits et de conseiller le Ministre sur la question de savoir si une poursuite serait justifiée.

L'imminence apparente des poursuites sur laquelle on a mis l'accent semble avoir eu pour but d'augmenter la pression sur Smerchanski et le forcer à capituler. Si une compagnie de garantie avait utilisé une technique semblable pour récupérer des fonds qu'aurait détournés un individu qu'elle avait cautionné, la Cour n'aurait pas exigé la production d'une lettre signée par le président de la compagnie de garantie promettant l'immunité contre des poursuites, pour conclure que les actes de la compagnie revenaient à de la contrainte et à une convention illégale de ne pas poursuivre. Cependant, l'avocat de l'appelant ne fonde pas son appel sur la contrainte ni sur la promesse d'étouffer les poursuites, mais sur le fait que le Ministre a outrepassé le

conditions contained in the documents of July 2nd, 1964 and July 10th, 1964 and that the taxpayers could not by their consent give to the Minister a power which he otherwise did not possess. Regardless of the failure of counsel to argue the pleas of duress and stifling a prosecution it was proper for the learned Trial Judge *proprio motu* to make his own decision with respect to their effect on the document. Since the decision is a matter of inference from facts which are not in dispute this Court is in as good a position as the learned Trial Judge to arrive at a sound conclusion. If the facts would justify a particular inference if the matter concerned an individual such an inference may be drawn as to the conduct of the Minister of National Revenue.

It was agreed at a pre-trial conference that the respondent would put in his evidence first to be followed by the appellant. After the respondent had completed his *prima facie* case, it was agreed that the taxpayer would adduce evidence on the two issues only and that after argument a preliminary judgment would be given by the learned Trial Judge on these two issues with rights of appeal. It follows that only the respondent's evidence as to the validity of individual assessments was heard and during the argument of this appeal respondent's counsel spent a great deal of time reviewing this evidence. While not strictly relevant to the first question such evidence tended to seriously tarnish the character of the appellant Smerchanski. This evidence points to numerous instances of tax evasion and the appellant destroyed his credibility and forfeited the respect of the Court by his implausible explanations and misleading additions to his diaries but under our system of law, even a convicted criminal is entitled to the protection of the law. Mr. Smerchanski's conduct should not affect our decision on the principle involved in this appeal.

The learned Trial Judge dealt with the first question as follows [at page 248]:

pouvoir que le Parlement lui a conféré en extorquant les conditions figurant dans les documents des 2 et 10 juillet 1964, et que les contribuables ne pouvaient, par leur consentement, donner au Ministre un pouvoir que par ailleurs il n'avait pas. Indépendamment du fait que l'avocat n'a pas plaidé la contrainte et la promesse d'étouffer les poursuites, il incombait au savant juge de première instance de rendre, *proprio motu*, sa propre décision relativement à leurs effets sur le document. Puisque la décision consiste à tirer une conclusion des faits qui ne sont pas contestés, cette cour est aussi bien placée que l'était le savant juge de première instance pour arriver à une conclusion bien fondée. Si, s'agissant d'un individu, les faits justifiaient une conclusion particulière, on eut tiré une conclusion du même genre quant à la conduite du ministre du Revenu national.

Il a été convenu, au cours d'une rencontre avant audience, que l'intimé présenterait d'abord son dossier après quoi ce serait au tour de l'appellant. Après que l'intimé eut présenté sa preuve *prima facie*, il a été convenu que le contribuable ne présenterait des preuves que sur les deux questions et que, par la suite, le savant juge de première instance rendrait sur ces deux questions un jugement préliminaire comportant un droit d'appel. Il en résulte que l'intimé a seulement présenté les éléments de preuve portant sur la validité de chaque cotisation; au cours de l'instance l'avocat de l'intimé a consacré beaucoup de temps à passer cette preuve en revue. Bien qu'elle ne soit pas exactement pertinente à la première question, cette preuve tendait à ternir sérieusement la réputation de l'appellant Smerchanski. Elle révèle de nombreux cas de dissimulation de matière imposable et l'appellant a détruit sa crédibilité et a perdu le respect de la Cour par ses explications invraisemblables et les additions trompeuses apportées à ses agendas, mais, dans notre système juridique, même un criminel reconnu coupable a droit à la protection de la loi. La conduite de Smerchanski ne devrait pas affecter notre décision sur le principe en jeu dans le présent appel.

Le savant juge de première instance a réglé la première question de la façon suivante [à la page 248]:

In my opinion the taxpayer's right to appeal assessments is a private right and not a public right in the sense that the appeal provisions in the Act express a public policy. I am also of the view that the right can be waived by a taxpayer, and that it was done in this case.

With respect this appears to me to be too narrow a view of the matter. The *Income Tax Act* is a public Act passed in the public interest containing the rules to govern the assessment of income taxes and the penalties which may be imposed for income tax offences. It is a basic principle that the tax should be assessed legally and that the taxpayer should be told the amount of any additional assessment and the reasons for it and to safeguard his rights he is given the right to appeal. As stated by Rand J. in the case of *Johnston v. M.N.R.* [1948] S.C.R. 486 at page 490:

It must, of course, be assumed that the Crown, as is its duty, has fully disclosed to the taxpayer the precise findings of fact and rulings of law which have given rise to the controversy.

It is not remarkable that counsel have been unable to find any judgment directly in point. In my opinion this emphasizes the fact that no court has ever previously had to consider the validity of such extraordinary conditions as were imposed on this taxpayer.

The Minister has been given wide powers to investigate, assess and penalize and a discretion as to prosecution but he must discharge the corresponding duty to act in conformity with the Act. He cannot, for example, withhold from a taxpayer the nature and amount of the tax he is assessing or compel the taxpayer to give a blank cheque to be filled out at his caprice. It is not overstating the facts to describe in this way the concessions he obtained from the appellant by the two documents of July 2nd and July 10th, 1964. I quote from the letter of commitment:

It is agreed and understood that the total amount of such liability will be accepted and approved by us without question or reservation and without any demand whatsoever being made of the Department of National Revenue for particulars of the total amount involved.

I quote from the document of July 10th, 1964:

A mon avis, le droit du contribuable de faire appel des nouvelles cotisations n'est pas un droit d'ordre public, les dispositions relatives à l'appel contenues dans la Loi n'étant pas des dispositions d'ordre public. Je suis également d'avis qu'un contribuable peut renoncer à ce droit, et tel fut le cas dans cette espèce.

En toute déférence, ceci me semble être une conception trop étroite de la question. La *Loi de l'impôt sur le revenu* est une loi d'ordre public adoptée dans l'intérêt du public et comportant les règles régissant la détermination de l'impôt sur le revenu et des pénalités qui peuvent être imposées pour des infractions en la matière. C'est un principe fondamental que l'impôt doit être fixé en vertu de la Loi et qu'on doit communiquer au contribuable le montant de toute cotisation additionnelle ainsi que ses motifs; ainsi, pour protéger ses droits, on lui a donné le droit d'interjeter appel. Comme le déclarait le juge Rand dans l'affaire *Johnston c. M.R.N.* [1948] R.C.S. 486 à la page 490:

[TRADUCTION] Il faut, bien sûr, supposer que la Couronne, comme elle en a le devoir, a divulgué complètement au contribuable les conclusions de fait précises et les décisions légales qui ont donné lieu à la controverse.

Il ne faut pas s'étonner que l'avocat n'ait pu trouver aucun jugement tout à fait applicable. A mon avis, ceci fait ressortir le fait qu'aucun tribunal n'a encore eu à examiner la validité de conditions aussi extraordinaires que celles imposées à ce contribuable.

Le Ministre a reçu des pouvoirs étendus pour enquêter, fixer les cotisations et pénaliser ainsi que la faculté de poursuivre, mais il doit s'acquiescer de l'obligation correspondante d'agir en conformité de la Loi. Il ne peut pas, par exemple, cacher à un contribuable la nature et le montant de l'impôt qu'il fixe ni forcer le contribuable à remettre un chèque en blanc qu'il fera libeller à sa fantaisie. Ce n'est pas exagérer les faits que de décrire de cette façon les concessions qu'il a obtenues de l'appelant en vertu des documents du 2 et du 10 juillet 1964. Voici un extrait de la lettre d'engagement:

[TRADUCTION] Il est entendu et convenu que nous acceptons et approuverons le montant total de cette dette sans aucune réserve et sans en demander le détail au ministère du Revenu national.

Je cite un extrait du document du 10 juillet 1964:

I do hereby approve of and consent to the individual amounts involved in each assessment, which I understand are inclusive of taxes, interest and penalties for each of the said years. I do hereby admit my liability for the amount of the same and I do hereby waive any right of appeal I now or may have in regard to any of the said re-assessments.

The re-assessments gave merely one total including tax, interest and penalty. Mr. Williston, counsel for the respondent, stated during argument that at the time of the settlement in July, 1964, it was a rule of the Income Tax Department not to prosecute when a re-assessment had been made so the notices of re-assessment enclosed in Mr. Dilts' letter of July 8th, 1964 were intended not merely to give the amount of the tax, interest and penalty demanded but also to give Mr. Smerchanski an assurance of immunity from prosecution prior to his paying the money. With regard to the understanding between Mr. Walsh and Mr. Dilts that the total assessment would not exceed \$1,200,000.00 this could not bind the Minister and therefore would not relieve Mr. Smerchanski from the obligation of his covenant in the letter of commitment of July 2nd, 1964.

The inference must be drawn from all these facts that the Minister used the threat of prosecution to compel the taxpayer to relinquish every safeguard inserted in the Act to protect the subject from unjust exactions and to place his assets unreservedly at the disposal of the Minister. This amounted to the imposition of an illegal and unprecedented punishment which he has no power to inflict with or without the consent of the taxpayer.

If the actions of the Income Tax Department in relation to this taxpayer were legal and proper then it follows that a similar course of conduct may be employed to obtain the same surrender of his rights in the case of any delinquent taxpayer of sufficient prominence for the mere threat of prosecution to be an effective form of compulsion. In my opinion this is not justified by the *Income Tax Act* and is an abuse of the power of the Minister which it is our duty to prevent.

[TRADUCTION] J'accepte et j'approuve par les présentes chacune des sommes contenues dans chacune des nouvelles cotisations, étant entendu qu'elles englobent les impôts, les intérêts et les pénalités relatifs à chacune desdites années. Je me reconnais par les présentes débiteur, desdites sommes et je renonce à tout droit qui m'appartient ou viendrait à m'appartenir de faire appel de l'une quelconque desdites nouvelles cotisations.

Les nouvelles cotisations donnent simplement un total comprenant l'impôt, l'intérêt et la pénalité. M^e Williston, avocat de l'intimé, a déclaré au cours des débats qu'au moment de la transaction en juillet 1964, le ministère du Revenu (impôt) avait comme principe de ne pas poursuivre lorsqu'une nouvelle cotisation avait été établie, de sorte que les avis de nouvelles cotisations joints à la lettre de M^e Dilts en date du 8 juillet 1964 n'étaient pas simplement destinés à fournir le montant de l'impôt, de l'intérêt et de la pénalité demandés, mais également à assurer à Smerchanski une immunité contre des poursuites avant qu'il n'effectue le paiement. Pour ce qui est de l'accord entre M^e Walsh et M^e Dilts, que le total de la cotisation ne dépasserait pas \$1,200,000, ceci ne pouvait lier le Ministre et, par conséquent, ne dégageait pas Smerchanski de l'obligation que comportait sa promesse figurant dans la lettre d'engagement du 2 juillet 1964.

De tous ces faits, il faut conclure que le Ministre s'est servi de la menace de poursuites pour forcer le contribuable à abandonner toutes les garanties insérées dans la Loi dans le but de le protéger des exactions et à placer sans aucune réserve ses biens à la disposition du Ministre. Ceci équivalait à l'imposition d'une peine illégale et sans précédent qu'il n'avait aucun pouvoir d'infliger, avec ou sans le consentement du contribuable.

Si la conduite du ministère du Revenu (impôt) relativement à ce contribuable est légale et appropriée, il en résulte alors qu'une procédure semblable peut être utilisée pour obtenir de tout contribuable contrevenant, ayant une certaine notoriété, l'abandon de ses droits, car la simple menace de poursuites constituerait une forme de contrainte efficace. A mon avis, pareille action n'est pas justifiée par la *Loi de l'impôt sur le revenu* et constitue un abus de pouvoir du Ministre qu'il est de notre devoir d'empêcher.

I hold that the document dated July 10th, 1964 is invalid on the ground that it was obtained by duress, that it was executed as part of a bargain to stifle a prosecution and that the Minister of National Revenue cannot avoid the duty to assess income taxes according to law, to reveal to the taxpayer the nature of the tax, to permit the taxpayer to question the assessment and to have the assessment reviewed on appeal.

It is well settled law that the doctrine of estoppel cannot successfully be invoked to support an illegal contract. Since I hold that the document in question is invalid no question of estoppel arises. I would allow the appeal on the first question with costs in the cause.

The second question related to the income tax return of the appellant for the years 1945 to 1951 and calls for an answer to the question, "Did the taxpayer make misrepresentations in filing a return for any of these years?" The respondent was unable to produce the actual income tax returns filed with the Department on the ground that they have been destroyed and sought to prove the contents of these returns by producing the copies of income tax returns for these years found in the possession of the taxpayer.

The learned Trial Judge dealt with the second question as follows [at page 254]:

In this case, when the taxpayer's records were seized, there were among them, copies of what appeared to be the actual returns filed for 1945 to 1951. Evidence given on behalf of the Minister was to the effect that Departmental officials had checked what I shall call the copies (which contained assessment notices, and sometimes re-assessment notices, and receipts) and had reconciled all the figures set out in the copies and the additional material found with the copies, with account cards kept by the Department. The account cards were missing at the time of trial, but the evidence given by the Department officials was they were satisfied, from their reconciliation, the copies found in the possession of the taxpayer were in all probability true copies of the original returns. In examination in chief, the taxpayer gave evidence in regard to the copies of the returns in question. His signature appeared on all copies except that for 1951. He candidly said it was more than likely or probable that these copies were carbon or true copies of the returns filed with the Department, but could not swear they

Je conclus que le document daté du 10 juillet 1964 est invalide au motif qu'il a été obtenu par la contrainte, qu'il a été exécuté comme faisant partie d'une transaction pour étouffer des poursuites et que le ministre du Revenu national ne peut se soustraire au devoir de répartir l'impôt sur le revenu en conformité de la Loi, de révéler au contribuable la nature de l'impôt, de lui permettre de contester la cotisation et de la faire réviser en appel.

Il est bien établi en droit que la doctrine de l'irrecevabilité ne peut être invoquée avec succès à l'appui d'un contrat illégal. Étant donné que j'ai conclu que le document en cause est invalide, la question de l'irrecevabilité ne se pose pas. J'accueillerais l'appel sur la première question avec dépens suivant l'issue de l'action.

La deuxième question avait trait à la déclaration d'impôt sur le revenu de l'appellant pour les années 1945 à 1951 et demande une réponse à la question suivante: «Le contribuable a-t-il présenté les faits de façon trompeuse en produisant sa déclaration pour chacune de ces années?» L'intimé a été incapable de produire les véritables déclarations d'impôt sur le revenu expédiées au Ministère au motif qu'elles ont été détruites et il a cherché à en établir le contenu en produisant les copies des déclarations d'impôt sur le revenu, pour lesdites années, trouvées en la possession du contribuable.

Le savant juge de première instance a tranché la deuxième question comme suit [à la page 254]:

Dans l'espèce, il y avait, au nombre des documents saisis chez le contribuable, des copies de ce qui s'est révélé être les déclarations effectivement produites pour les années 1945 à 1951. Selon la preuve apportée au nom du Ministre, les représentants du Ministère ont examiné ce que j'appellerai les copies (qui contenaient des avis de cotisation et parfois même des avis de nouvelle cotisation et des reçus) et ont recoupé tous les chiffres qui figuraient sur ces documents avec les fiches que conserve le Ministère. Ces fiches faisaient défaut à l'instruction, mais selon leurs déclarations, les représentants du Ministère étaient convaincus après recoupement que les copies trouvées en la possession du contribuable étaient selon toute probabilité des copies conformes des déclarations originales. Au cours de l'interrogatoire principal, le contribuable a donné des éclaircissements sur les copies des déclarations en question. Sa signature figurait sur toutes les copies à l'exception de celle relative à l'année 1951. Il a déclaré en toute franchise que ces documents étaient très probablement des copies au carbone ou

were exact copies. On the evidence of the Departmental officials who made the reconciliation, and on the admission made by the taxpayer, I find the Minister has proved, on a balance of probabilities, the returns for those particular years. [Underlining mine.]

What has been destroyed is not merely the income tax return submitted by the taxpayer but his entire file for the years in question. Such a file would contain letters, reports on personal interviews, memos and recommendations on contentious matters. Counsel for the appellant produced such a file pertaining to Eco to show how many documents it had accumulated. If in the course of an interview with a representative of the Department in relation to his income tax return, the taxpayer gave the facts on a transaction involving a question as to whether money received by the taxpayer was taxable income or a capital gain, there could be no misrepresentation as to this transaction. How can it be proved in the absence of the complete file that such information was not given to the Department. The learned Trial Judge does not appear to have considered this aspect of the problem but contents himself with the finding that "the Minister has proved, on a balance of probability, the returns for the particular years."

The respondent called Mr. Karn, an income tax official, who had had several interviews with the appellant in 1948 to prove that any information given him by the taxpayer was limited to the matters referred to in a letter to the Income Tax Department, a copy of which was found attached to the taxpayer's copy of his income tax return. The importance attached to this evidence by the respondent is indicated by his quotations from this evidence in paragraphs 12, 13, 14 and 16 in his statement of facts.

In my opinion the interviews referred to in this letter would have been a routine, commonplace matter of no particular significance to a busy official and the documents attached to the taxpayer's income tax return are without particular interest or significance. But in spite of

des copies conformes des déclarations adressées au Ministère, mais qu'il ne pouvait jurer de leur exactitude. Il ressort, de la preuve apportée par les représentants du Ministère qui ont effectué la vérification, et des déclarations du contribuable, que le Ministre a fourni la preuve, selon toute probabilité, du contenu des déclarations relatives aux années en question. [J'ai moi-même souligné.]

Ce ne sont pas simplement les déclarations d'impôt sur le revenu soumises par le contribuable qui ont été détruites, mais tout son dossier pour les années en cause. Un tel dossier contiendrait des lettres, des comptes rendus de rencontres personnelles, des notes de service et des recommandations sur des points litigieux. L'avocat de l'appelant a produit un dossier de ce genre relatif à la Eco pour démontrer combien de documents s'y étaient accumulés. Si, au cours d'une rencontre avec les représentants du Ministère relativement à sa déclaration d'impôt sur le revenu, le contribuable a donné des faits sur une transaction pour laquelle il faut déterminer si les sommes qu'il a reçues constituaient un revenu imposable ou un gain de capital, il pourrait ne pas y avoir de représentation trompeuse à cet égard. Comment peut-on prouver, en l'absence du dossier complet, que ce renseignement n'a pas été donné au Ministère? Le savant juge de première instance ne semble pas avoir considéré cet aspect de la question, mais s'est contenté de conclure que «le Ministre a fourni la preuve, selon toute probabilité, du contenu des déclarations relatives aux années en question.»

L'intimé a cité comme témoin Karn, fonctionnaire à l'impôt sur le revenu, qui avait eu plusieurs entretiens avec l'appelant en 1948 pour démontrer que les renseignements fournis par le contribuable se limitaient aux points mentionnés dans une lettre au ministère du Revenu (impôt), dont une copie a été trouvée jointe à la copie de la déclaration d'impôt sur le revenu du contribuable. L'importance que l'intimé attache à cette preuve est indiquée par ses citations extraites de ce témoignage aux paragraphes 12, 13, 14 et 16 de son exposé des faits.

A mon avis, les rencontres mentionnées dans cette lettre auraient été une affaire de routine, banale et sans signification particulière pour un fonctionnaire affairé et les documents joints à la déclaration d'impôt sur le revenu du contribuable sont sans signification ni intérêt particuliers.

that Mr. Karn testified under oath to an actual recollection of this transaction after a lapse of over 21 years. Such a feat of memory is incredible.

It is elementary that to prove a document which has been destroyed by secondary evidence, proof must be adduced as to how and when the document was destroyed. The respondent did not produce evidence as to the departmental rule which authorized the destruction of these documents or as to when they were destroyed. Mr. Dilts testified that when he was examining the departmental files in the spring of 1964 he was unaware that any documents were missing which suggests that their destruction occurred after Mr. Dilts had examined them. It seems to me that more information should have been given before secondary evidence became admissible.

When the learned Trial Judge decided the first question against the taxpayer, the second question became academic. But if the appeal on the first question is allowed, the answer to the second question becomes of importance and in my opinion deserves more careful study than appears to have been given to it. In the event of the appellant succeeding on his appeal with respect to the first question, I would refer the second question back to the learned Trial Judge to be dealt with by him along with the other issues left to be tried.

Mais malgré cela, Karn a déclaré sous serment se rappeler réellement cette transaction après une période de plus de vingt et un ans. Un tel exploit de la mémoire est incroyable.

^a Il est élémentaire de dire que, pour prouver, par voie de preuve secondaire, la teneur d'un document qui a été détruit, il faut prouver comment et à quel moment le document a été détruit. L'intimé n'a pas produit de preuve relative à la règle autorisant le Ministère à détruire ces documents, ni même sur le moment où ils ont été détruits. M^e Dilts a témoigné que, lorsqu'il a examiné les dossiers du Ministère au printemps de 1964, il ne s'est pas aperçu qu'il y manquait des documents, ce qui laisse entendre qu'ils ont été détruits après cet examen. Il me semble qu'il aurait fallu donner plus de renseignements avant d'admettre cette preuve ^b ^c ^d secondaire.

Une fois la première question tranchée par le savant juge de première instance, contre le contribuable, la deuxième devenait théorique. Mais si l'appel sur la première question est accueilli, ^e la réponse à la seconde question devient importante et, à mon avis, elle mérite une étude plus attentive qu'elle ne semble avoir reçue. Si l'appel était accueilli sur la première question, je renverrais la deuxième question au savant juge ^f de première instance dans le but de la lui faire trancher avec les autres questions qu'il reste à juger.