

Mark G. Smerchanski *Appellant;*

and

The Minister of National Revenue
Respondent.

ECO Exploration Company Limited

Appellant;

and

The Minister of National Revenue
Respondent.

1976: May 12, 13, 14, 18; 1976: June 29.

Present: Laskin C.J. and Martland, Judson, Ritchie, Spence, Pigeon, Dickson, Beetz and de Grandpré JJ.

**ON APPEAL FROM THE FEDERAL COURT OF
APPEAL**

Income tax — Tax liability acknowledged — Reassessment — Waiver of right of appeal — Payment of amounts owing — Waiver agreement binding — No undue influence or coercion — Conduct of taxpayer such as to disentitle him to relief in any event.

The present appeals, one by an individual taxpayer (S) and the second by a company under his control, raised the same question, namely, whether the two taxpayers were entitled to pursue appeals from certain reassessments for income tax in the face of waiver agreements which each signed under seal after taking independent legal advice upon which they acted. The taxpayers paid in full the amounts assessed as tax, interest and penalties, but later contended, *inter alia*, that the waiver agreements were voidable because the threat of prosecution lay behind them. Both the Trial Division of the Federal Court and the Federal Court of Appeal held against the taxpayers. The only issue of importance in the appeal was whether the tax authorities, seriously contemplating prosecution, and by indictment as in this case, are entitled to exact a waiver of rights of appeal as a binding term of settling a tax liability when overtures for settlement are made by the taxpayer and, in consequence, to abandon their intention to prosecute.

Held: The appeals should be dismissed.

Mark G. Smerchanski *Appellant;*

et

Le ministre du Revenu national *Intimé.*

ECO Exploration Company Limited

Appelante;

et

Le ministre du Revenu national *Intimé.*

1976: les 12, 13, 14 et 18 mai; 1976: le 29 juin.

Présents: Le juge en chef Laskin et les juges Martland, Judson, Ritchie, Spence, Pigeon, Dickson, Beetz et de Grandpré.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE

Impôt sur le revenu — Dette fiscale admise — Nouvelle cotisation — Renonciation au droit d'appel — Paiement de la dette — Force obligatoire de la renonciation — Ni pression ni violence — En tout état de cause, la conduite du contribuable lui a enlevé le droit à tout redressement.

Les deux pourvois, l'un par un particulier (S) et le second par une compagnie sous son contrôle, soulèvent la même question, à savoir si les deux contribuables peuvent interjeter appel de certaines nouvelles cotisations à l'impôt sur le revenu malgré l'existence de renonciations qu'ils ont tous les deux signées après s'être renseignés auprès de conseillers juridiques indépendants. Les contribuables ont acquitté intégralement l'impôt exigé ainsi que l'intérêt et les pénalités imposés, mais ils ont ensuite allégué, entre autres, que les renonciations étaient invalides parce qu'elles avaient été obtenues sous menaces de poursuites. La Cour fédérale, en première instance et en appel, a donné gain de cause au Ministre. La seule question importante en litige dans le pourvoi est de savoir si le fisc, lorsqu'il envisage sérieusement des poursuites, par voie d'acte d'accusation comme c'est le cas en l'espèce, peut, sur l'offre faite par le contribuable, imposer comme condition préalable au règlement d'une dette fiscale indubitable la renonciation au droit d'appel et, par voie de conséquence, renoncer lui-même à toute poursuite.

Arrêt: Les pourvois doivent être rejetés.

Per Laskin C.J. and Martland, Judson, Ritchie, Spence, Dickson and de Grandpré JJ.: Given that the tax department had good grounds for proceeding against S and that S himself knew it, and indeed acknowledged a tax liability even before a letter of commitment was signed and before the waiver agreement was executed, it could not be accepted that the settlement made on the terms of a waiver of rights of appeal was either illegal or voidable. The threat of prosecution underlies every tax return if a false statement is knowingly made in it. It cannot be that the tax authorities must proceed to prosecution when faced with a dispute on whether there is a wilful tax evasion rather than being amenable to a settlement, be it a compromise or an uncompromising agreement for payment of what is claimed. Here there was not even such a dispute but an acknowledgment of evasion and the taxpayer's position cannot be stronger when he is a confessed evader than when he has disputed wilful evasion.

Although it was found that undue influence did not exist in this case as a separate basis for impeaching the waiver agreements, the view was held that, assuming that they would be voidable on that ground, S's conduct would disentitle him to any relief.

Per Pigeon and Beetz JJ.: Assuming that the waiver agreements were voidable on the ground of undue influence, S's conduct—particularly the alteration of documents after their return by the Minister subsequent to the reassessments—was such as to disentitle the appellants to such relief in any case.

APPEALS from a judgment of the Federal Court of Appeal¹, dismissing an appeal from a judgment of Collier J., dismissing appeals from certain reassessments for income tax. Appeals dismissed.

J. T. Thorson, Q.C., and Alan Scarth, Q.C., for the appellant.

Walter Williston, Q.C., and G. J. Kraft, for the respondent.

The judgment of Laskin C.J. and Martland, Judson, Ritchie, Spence, Dickson and de Grandpré JJ. was delivered by

THE CHIEF JUSTICE—The two appeals to this Court, one by the individual taxpayer Smerchanski and the second by Eco Exploration Company Lim-

Le juge en chef Laskin et les juges Martland, Judson, Ritchie, Spence, Dickson et de Grandpré: Étant donné que le ministère du Revenu national avait de bonnes raisons de poursuivre S, et que ce dernier non seulement le savait mais avait reconnu être redévable d'impôts avant même la signature de la lettre d'engagement et des renonciations, on ne peut admettre que le règlement assujetti à la renonciation au droit d'appel soit illégal ou entaché de nullité. Aucune déclaration d'impôt n'échappe à la menace de poursuites en cas de déclaration frauduleuse délibérée. Quand il s'agit de déterminer s'il y a ou non évasion fiscale délibérée, le ministère du Revenu national ne peut être tenu d'entamer des poursuites plutôt que de se prêter à un règlement, que celui-ci ait la forme d'un compromis ou d'une obligation stricte de payer ce qui est réclamé. En l'espèce, nous ne sommes même pas en présence d'un tel différend, l'évasion fiscale n'étant pas contestée; or, le contribuable ne peut être en meilleure posture lorsqu'il reconnaît la fraude que lorsqu'il conteste l'évasion fiscale délibérée.

Même s'il n'y a pas eu en l'espèce de pressions qui justifient en elles-mêmes l'annulation des renonciations, on a exprimé l'avis que si tel était le cas, la conduite de S lui enlèverait le droit à tout redressement.

Les juges Pigeon et Beetz: A supposer que les renonciations soient entachées de nullité en raison de pressions exercées, la conduite de S—surtout la falsification des documents après que le Ministre les eut renvoyés à la suite des nouvelles cotisations—lui enlève le droit à tout redressement.

POURVOIS contre un arrêt de la Cour d'appel fédérale¹ rejetant l'appel d'un jugement du juge Collier qui avait rejeté les appels de certaines nouvelles cotisations à l'impôt. Pourvois rejetés.

J. T. Thorson, c.r., et Alan Scarth, c.r., pour l'appelant.

Walter Williston, c.r., et G. J. Kraft, pour l'intimé.

Le jugement du juge en chef Laskin et des juges Martland, Judson, Ritchie, Spence, Dickson et de Grandpré a été rendu par

LE JUGE EN CHEF—Les deux pourvois interjetés devant cette Cour, l'un par le contribuable Smerchanski et le second par Eco Exploration

¹ [1974] 1 F.C. 554.

¹ [1974] 1 C.F. 554.

ited, a company under his control, raise the same question, namely, whether the two taxpayers are entitled to pursue appeals from certain reassessments for income tax, (such reassessments including interest and penalties) in the face of waiver agreements which each signed under seal on July 10, 1964, after taking independent legal advice upon which they acted. In seeking to appeal from the reassessments in the face of the waiver agreements which were witnessed by their advising counsel, the taxpayers contended that the waiver of rights of appeal, otherwise open to them under the *Income Tax Act*, was not binding upon them because (1) the waivers were based upon an illegal consideration, namely, the stifling of a prosecution for fraudulent tax evasion; (2) they were procured by undue influence or coercion under an implicit threat of such prosecution; and (3) they were contrary to public policy and contrary to statutory policy reflected in income tax legislation respecting a taxpayer's right to challenge unjust tax assessments or reassessments through the Courts. It was the respondent Minister's contention that even if the waiver agreements were not binding, the taxpayers were, in the circumstances, estopped from pursuing appeals against the reassessments that are in issue here.

Collier J., before whom the issue of the validity of the waivers came, noted in his extensive reasons, that counsel for the taxpayers abandoned the submission that the agreements of July 10, 1964, were invalid as involving the stifling of a prosecution. That counsel had stated that there was no evidence to support the contention and Collier J. agreed with this view. The learned judge of first instance also concluded that the agreements were not contrary to public policy and morality, that it was open to a taxpayer to waive statutory rights of appeal otherwise available for his benefit if he chose to invoke them, and that, on the evidence, there was no undue influence or duress upon the taxpayers to make the agreements voidable. The individual taxpayer was not an untutored person but a mining geologist who had been active in public life, and he had had competent legal advice from more than one lawyer—indeed, he had had

Company Limited, compagnie contrôlée par Smerchanski, soulèvent la même question, à savoir si les deux contribuables peuvent interjeter appel de certaines nouvelles cotisations à l'impôt sur le revenu (ces nouvelles cotisations comprennent les intérêts et les pénalités), malgré l'existence de renonciations qu'ils ont tous les deux signées le 10 juillet 1964, après s'être renseignés auprès de conseillers juridiques indépendants. Les contribuables cherchent à interjeter appel des nouvelles cotisations. Malgré lesdites renonciations, signées en présence de leur conseiller juridique, ils prétendent ne pas être liés par ces renonciations au droit d'appel que leur accorde normalement la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les raisons suivantes: (1) les renonciations sont fondées sur une contrepartie illégale, à savoir l'arrêt de poursuites pour dissimulation de matière imposable; (2) elles ont été obtenues à la suite de pressions ou violence sous la menace implicite de telles poursuites; et (3) elles sont contraires à l'intérêt public et au but que le législateur voulait donner à la législation fiscale relative au droit du contribuable de soumettre aux tribunaux les cotisations ou nouvelles cotisations injustes. Le Ministre intimé soutient que même si les renonciations n'ont pas force obligatoire, tout appel des nouvelles cotisations contestées en l'espèce par les contribuables est irrecevable vu les circonstances.

Le juge Collier, saisi en première instance de la question de la validité des renonciations, a souligné dans ses motifs fort détaillés que l'avocat des contribuables avait renoncé à prétendre que les consentements du 10 juillet 1964 étaient nuls parce qu'ils impliquaient que l'on étouffe l'affaire. L'avocat avait convenu de l'absence de preuve à l'appui de cette affirmation. C'était également l'avis du juge Collier. Le savant juge de première instance a aussi conclu que les consentements n'étaient pas contraires à l'ordre public et aux bonnes mœurs, qu'un contribuable pouvait renoncer au droit d'appel que lui accorde la loi s'il veut s'en prévaloir et que, selon la preuve, les contribuables n'avaient pas été victimes de pressions ni de contraintes entraînant la nullité des renonciations. Smerchanski n'est pas un ignorant. Il est géologue minier et il a été actif dans la vie publique. Il avait bénéficié des conseils éclairés de plusieurs avocats,

the opinion of accountants as well—and he had accepted the advice and acted upon it. In view of his finding that the taxpayers were bound by their waiver agreements, Collier J. made no finding on the respondent's assertion of estoppel.

The Federal Court of Appeal, by a majority, dismissed the appeals on the central issue of the binding effect of the waiver agreements. Thurlow J.A. (as he then was) for the majority noted that the issue of illegality of consideration had been abandoned at trial, and he said also that the trial judge's finding against undue influence, duress or coercion was not challenged on appeal, leaving for argument only the question whether the waiver agreements were contrary to public policy and to the provisions of the *Income Tax Act*. On this issue the majority held against the appellants. MacKay D.J., who agreed with Thurlow J.A., was also of the opinion that the respondent was entitled to succeed on his submission on estoppel.

In dissent, Bastin D.J. proceeded on grounds which the majority thought were either abandoned or not contested. Since counsel for the appellants relied heavily on the dissent, I set out the conclusions thereof which sufficiently highlight the issue that was argued in this Court. They are as follows:

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.

et bien sûr de comptables, et les avait suivis. Comme il avait conclu que les contribuables étaient liés par leurs renonciations, le juge Collier ne s'est pas prononcé sur la question de l'irrecevabilité, que l'intimé avait fait valoir.

A la majorité, la Cour d'appel fédérale a rejeté les appels en ce qui a trait à la question primordiale, c.-à-d. la force obligatoire des renonciations. Le juge d'appel Thurlow, aujourd'hui juge en chef adjoint, qui a prononcé le jugement de la majorité, a fait remarquer que la question de l'ilégalité de la contrepartie avait été abandonnée au cours du procès, ajoutant que les conclusions du juge de première instance selon lesquelles il n'y avait eu ni pression, ni contrainte, ni violence à l'égard des contribuables n'avaient pas été contestées en appel. Seule restait donc la prétention selon laquelle les renonciations étaient contraires à l'ordre public et aux dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. La majorité de la Cour s'est prononcée contre les appellants sur ce point. Le juge suppléant MacKay, qui a souscrit aux motifs du juge Thurlow, était aussi d'avis qu'il fallait accorder gain de cause à l'intimé sur la question de l'irrecevabilité.

Le juge suppléant Bastin a fondé sa dissidence sur des moyens que la majorité estimait abandonnés ou non contestés. Puisque l'avocat des appellants s'est largement appuyé sur la dissidence, j'en cite les conclusions, qui exposent les grandes lignes de la question débattue devant cette Cour. Les voici:

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 10, 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.

The appeal to this Court raised only the question of undue influence, duress or coercion as an answer to the waiver agreements and also challenged the respondent's reliance on estoppel. On the argument as to undue influence, duress or coercion, counsel for the appellants conceded that duress in its common law significance could not be pressed, and he rested mainly on undue influence which, in effect, became a submission that brought back the threat or the stifling of prosecution as the ground for impeaching the waiver agreements.

It will be convenient to deal only with the position of Smerchanski because that of the company is no different save as to the number of and the particular taxation years involved in the two appeals. The document executed by Smerchanski and the statement at the foot of it signed by the witnessing lawyer who acted for Smerchanski are in the following terms:

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:

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.

Le pourvoi devant cette Cour fait seulement valoir, pour réfuter les renonciations, les pressions, la contrainte ou la violence qu'on aurait exercées et il attaque aussi le moyen de l'intimé fondé sur l'irrecevabilité. En ce qui concerne les pressions, la contrainte ou la violence, l'avocat des appellants a concédé qu'il ne saurait être question en l'espèce de contrainte, comme on l'entend en *common law*. Il s'est surtout fondé sur les pressions, ce qui revenait à alléguer de nouveau que les renonciations étaient invalides parce qu'on les avait obtenues en menaçant de poursuites ou en proposant leur abandon.

Pour des raisons de commodité, nous ne traiterons que de la situation de Smerchanski car celle de la compagnie ne diffère qu'en ce qui concerne le nombre et la détermination des années d'imposition en cause dans les deux appels. Voici ce que dit le document signé par Smerchanski et la déclaration ajoutée par l'avocat témoin agissant pour le compte de ce dernier:

[TRADUCTION] Je, soussigné, Mark Gerald Smerchanski, de Winnipeg (Manitoba), ingénieur minier, accuse par les présentes 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'imposition 1945 à 1959 incluses, étant les suivants:

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

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.

(Seal)

"Harry Walsh"

Witness

"M. G. Smerchanski"

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.

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 reconnaiss 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.

(Sceau)

"Harry Walsh"

Témoin

"M. G. Smerchanski"

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.

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.

I see no profit, for the purposes of the appeals here, to canvass the facts in any detail. There are two approaches which are open, one of which was that taken by the respondent, whose contention was accepted by the trial judge, and the other that advanced by the appellants. The first view is that the overtures for settlement of a very large tax liability came from the legal advisers of the appellants—and this is conceded by counsel for the appellants before this Court—and that the taxpayers were not directly threatened with prosecution for fraudulent tax evasion but having been made aware of the probability of prosecution they knowingly acted upon the advice of counsel to seek a settlement with the tax authorities to forestall probable prosecution and accordingly accepted, in the light of the facts known to them and to the tax authorities, the terms of settlement proposed by the tax authorities which included immediate payment of the reassessments for tax, interest and penalties without question as to particulars and with waiver of rights of appeal.

Counsel for the appellants urged that the settlement was forced as to its conditions, and especially as to the waiver of right of appeal, by a threat of prosecution which was either not seriously meant, but was used rather as a means of extorting a million-dollar settlement without recourse to question or appeal, or, if serious, was an abuse of power by the tax department in its coercive effect to accomplish an end which was open to achievement through lawful processes provided by law.

That the tax authorities took a serious view of Smerchanski's tax evasion cannot be open to question. The appointment of special counsel to examine the file and to advise on prosecution and his advice to that effect supports this beyond doubt. There were a series of meetings which the taxpayers and their counsel sought and obtained with the tax authorities, and they culminated in a payment

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

“Harry Walsh”

Avocat inscrit au barreau de la province du Manitoba

Je ne crois pas utile, aux fins des pourvois dont nous sommes saisis, de m'étendre sur les faits. Il y a deux façons d'envisager la question; celle de l'intimé, à laquelle a souscrit le premier juge, et celle des appellants. Selon l'intimé, ce sont les conseillers juridiques des appellants qui ont offert de régler une très lourde dette fiscale—l'avocat des appellants en convient d'ailleurs devant la présente Cour. Les contribuables n'étaient pas directement menacés de poursuites pour dissimulation frauduleuse de matière imposable, mais prévenus que des poursuites étaient probables, ils ont en toute connaissance de cause accepté les conseils de leur avocat et sollicité auprès de l'administration fiscale un règlement destiné à prévenir des poursuites probables. C'est pourquoi, compte tenu de ce qu'eux-mêmes et le fisc savaient, ils ont accepté les conditions du règlement que leur proposait l'administration fiscale, notamment le paiement immédiat des nouvelles cotisations d'impôt, de l'intérêt et des pénalités, sans en demander le détail et en renonçant à tout droit d'appel.

L'avocat des appellants a prétendu que les conditions du règlement—and en particulier la renonciation au droit d'appel—leur ont été imposées sous la menace de poursuites. Soit, la menace n'était pas sérieuse, mais était plutôt un moyen d'extorquer un règlement d'un million de dollars sans possibilité pour les appellants de poser de questions ni d'en appeler, soit, elle était sérieuse et constituait un abus de pouvoir de la part du Ministère en ce qu'on usait de violence pour atteindre une fin à laquelle on aurait pu parvenir par des voies légales.

Indubitablement, l'administration fiscale a pris au sérieux la question de la dissimulation de matière imposable par Smerchanski. La nomination d'un avocat spécial chargé d'étudier le dossier et de se prononcer sur l'opportunité d'entamer des poursuites, de même que ses conseils en ce sens, le prouvent amplement. Les contribuables et leurs avocats ont sollicité et obtenu une série d'entre-

by Smerchanski on account of tax liability and in a letter of commitment of July 2, 1964, which was a prelude to the waiver agreements of July 10, 1964. This letter of commitment was signed by counsel for Smerchanski as well as by that taxpayer, and must be regarded as unusual in counsel's acceptance of an obligation to discharge Smerchanski's tax liability unless it be that the money for that purpose was already in hand. I set out the letter of commitment which was written to the special counsel retained by the tax department; it is as follows:

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 Exo (*sic*) 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

tiens avec les représentants du fisc; ceux-ci ont eu pour résultat un paiement par Smerchanski en acquittement de l'impôt exigible et une lettre d'engagement datée du 2 juillet 1964, prélude aux renonciations du 10 juillet 1964. Smerchanski et son avocat ont signé la lettre d'engagement, ce qui est pour le moins inhabituel en ce que ce dernier reconnaissait être tenu d'acquitter la dette fiscale de Smerchanski, à moins que l'argent nécessaire à cette fin n'ait déjà été prêt. Voici la teneur de la lettre d'engagement, adressée à l'avocat spécial retenu par le ministère du Revenu national:

[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 que le Ministère nous aura fait connaître le montant de cette dette. Il est entendu et convenu que nous accepterons 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 per-

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.

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"

ECO EXPLORATION COMPANY
LIMITED
(NO PERSONAL LIABILITY)

Per: "P. N. Smerchanski"

President

"Phillip Smerchanski"

Secretary

Since it is not contested that a taxpayer may validly waive his rights of appeal against a tax assessment and that no question of public policy is involved to preclude such a waiver, the only issue of importance in this appeal is whether the tax authorities, seriously contemplating prosecution, and by indictment as in the present case, are entitled to exact a waiver of rights of appeal as a binding term of settling a clear tax liability when overtures for settlement are made by the taxpayer and, in consequence, to abandon their intention to prosecute.

There could be no doubt in the present case of the taxpayer's liability to a large amount of tax even if there be some doubt in his mind that he owed all that the tax authorities claimed. There is no doubt of the enforceability of compromise agreements on liability for disputed debt as an escape from litigation, absent vitiating circumstances. I return then to the one factor that is said to make the waiver agreements herein voidable,

sonnelle) 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.

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

Comme il n'est pas contesté qu'un contribuable peut validement renoncer à son droit d'appel contre une cotisation d'impôt et que l'intérêt public ne s'oppose pas à pareille renonciation, la seule question importante en litige dans le présent appel est de savoir si le fisc, lorsqu'il envisage sérieusement des poursuites, par voie d'acte d'accusation comme c'est le cas en l'espèce, peut, sur l'offre faite par le contribuable, imposer comme condition préalable au règlement d'une dette fiscale indubitable la renonciation au droit d'appel et, par voie de conséquence, renoncer lui-même à toute poursuite.

En l'espèce, le contribuable doit indubitablement des sommes considérables au titre de l'impôt, même s'il doute être endetté aussi lourdement que l'administration fiscale le prétend. Lorsque rien ne vient les vicier, on ne met pas en doute le caractère exécutoire des transactions sur la reconnaissance d'une dette contestée permettant d'éviter les poursuites. J'en reviens donc au seul facteur susceptible d'invalider les renonciations, c'est-à-dire la menace

and that is that the threat of prosecution lay behind them. I think that leading counsel for the respondent could not have been more candid on this matter and it is clear to me, on the record, that Smerchanski was in jeopardy of a prosecution, of a conviction and of the likelihood of a gaol term unless he could persuade the tax authorities to accept a settlement in full of their tax claim against him, even if this meant a complete capitulation to the terms that were proposed. He knew, and his advisers knew that he was in deep trouble in respect of his tax obligations. The investigation had gone on for some time and, according to the tax authorities, if there was going to be a settlement it would have to be a final one without further recourse. I may note that a successful tax prosecution would not itself have wiped out the tax liability, whatever be the effect that it would have had on unassessed penalties at that time.

I am content to act on the view, which is perhaps somewhat in between the positions taken on the facts by the respective parties, that the tax authorities held the threat of prosecution over Smerchanski but with good grounds and that the latter was aware of this and knowingly made a settlement, however draconian it may look to him in retrospect, which he was only too glad to make to escape the prospect of a conviction and of a gaol term.

Given that the tax department had good grounds for proceeding against Smerchanski and that Smerchanski himself knew it, and indeed acknowledged a tax liability even before the letter of commitment was signed and before the waiver agreement was executed, I cannot agree that the settlement made on the terms of a waiver of rights of appeal is either illegal or voidable. We deal here with a public authority which is under a duty to collect taxes from persons under a duty to pay them and who are subject to penalties for failure to pay and to criminal prosecution for wilful or fraudulent tax evasion. The threat of prosecution underlies every tax return if a false statement is knowingly made in it and, indeed, this is inscribed on the face of the tax form. It cannot be that the tax authorities must proceed to prosecution when faced with a dispute on whether there is a wilful

de poursuites qui les aurait provoquées. J'estime que l'avocat principal de l'intimé n'aurait pu être plus franc sur le sujet et il me semble clair, d'après le dossier, que Smerchanski risquait d'être poursuivi, d'être déclaré coupable et d'être condamné à la prison, à moins qu'il ne convainque le ministère du Revenu national de lui permettre d'acquitter intégralement l'impôt exigible, même s'il devait se soumettre complètement aux conditions proposées par le fisc. Ses conseillers juridiques et lui-même savaient que ses dettes fiscales l'avaient mis dans une situation critique. L'enquête avait duré assez longtemps et, selon l'administration fiscale, s'il devait y avoir règlement, celui-ci devrait être définitif et sans recours. Je souligne qu'en cas de succès des poursuites, la dette fiscale ne serait pas automatiquement éteinte, quel que soit leur effet sur les pénalités non établies à l'époque.

J'estime donc, et je me place peut-être ainsi à mi-chemin des positions respectives des deux parties, que le ministère du Revenu national a menacé Smerchanski de poursuites mais non sans raison valable, et que ce dernier le savait et a finalement conclu en connaissance de cause un règlement, si draconien puisse-t-il lui sembler après coup, auquel il n'était que trop heureux de consentir afin d'échapper à la possibilité d'une condamnation et d'une peine d'emprisonnement.

Etant donné que le ministère du Revenu national avait de bonnes raisons de poursuivre Smerchanski, et que ce dernier non seulement le savait mais avait reconnu être redevable d'impôts avant même la signature de la lettre d'engagement et des renonciations, je ne puis admettre que le règlement assujetti à la renonciation au droit d'appel soit illégal ou entaché de nullité. Nous sommes en présence d'un organisme public chargé de percevoir l'impôt de ceux qui en sont redevables et qui s'exposent respectivement à des pénalités et à des poursuites au criminel en cas de refus de payer ou de dissimulation de matière imposable, délibérée ou frauduleuse. Aucune déclaration d'impôt n'échappe à la menace de poursuites en cas de déclaration frauduleuse délibérée, et de fait, la formule de déclaration d'impôt le dit clairement en première page. Quand il s'agit de déterminer s'il y

tax evasion rather than being amenable to a settlement, be it a compromise or an uncompromising agreement for payment of what is claimed. Here there was not even such a dispute but an acknowledgement of evasion and the taxpayer's position cannot be stronger when he is a confessed evader than when he has disputed wilful evasion.

I leave to one side situations where the tax authorities, having no substantial case against a taxpayer, nonetheless importune and harass him with the threat of prosecution in order to exact an unjustified settlement. That is not the present situation. Nor is this a situation where a Crown prosecutor, to vindicate a private claim against another, threatens him with prosecution to force a favourable settlement of the claim. The evidence falls very short of any malice against Smerchanski, of any attempt to settle a private grudge, of any use of the powers of the State for private ends.

I did not understand counsel for Smerchanski to contend that the size of the tax settlement itself cast any reflection on the propriety of the waiver agreement. It is idle to speculate what would have happened if he could not have raised the money, or to wonder whether a person in less affluent circumstances would have escaped prosecution when unable to meet the tax authorities' terms of settlement. There is a good deal of discretion reposed in the tax authorities as to enforcement of the *Income Tax Act*, and I have no doubt that the Courts, within the limits of discretion open to them, would monitor what might appear to be unnecessary severity in dealing with taxpayers despite the fact that they might have been guilty of some wilful breach of the law. There are no such considerations in the present case.

Although I do not think that undue influence exists in this case as a separate basis for impeaching the waiver agreements, it is my view that, assuming that they would be voidable on that ground, Smerchanski's conduct would disentitle him to any relief.

a ou non évasion fiscale délibérée, le ministère du Revenu national ne peut être tenu d'entamer des poursuites plutôt que de se prêter à un règlement, que celui-ci ait la forme d'un compromis ou d'une obligation stricte de payer ce qui est réclamé. En l'espèce, nous ne sommes même pas en présence d'un tel différend, l'évasion fiscale n'étant pas contestée; or, le contribuable ne peut être en meilleure posture lorsqu'il reconnaît la fraude que lorsqu'il conteste l'évasion fiscale délibérée.

Je mets de côté le cas où l'administration fiscale, sans grief sérieux contre le contribuable, l'importune et le harcèle en le menaçant de poursuites afin d'extorquer un règlement injustifié. Ce n'est pas le cas en l'espèce. Nous ne sommes pas non plus en présence de la situation où un substitut du procureur général, dans le but de faire valoir une réclamation personnelle contre un particulier, le menace de poursuites pour amener un règlement favorable. Rien dans la preuve ne laisse croire à la malveillance à l'égard de Smerchanski, à un règlement de compte personnel, ni au recours aux pouvoirs de l'État à des fins personnelles.

Je ne pense pas que l'avocat de Smerchanski ait prétendu que l'importance même du règlement rende douteuse la validité de la renonciation. Il est inutile de chercher à savoir ce qui serait arrivé s'il n'avait pu réunir les fonds, ou de se demander si une personne moins riche aurait échappé aux poursuites si elle n'avait pu satisfaire aux conditions imposées par l'administration fiscale. Celle-ci jouit d'une assez grande discrétion dans l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, et je ne doute pas que les tribunaux dans les limites de leur pouvoir discrétionnaire, surveilleraient ce qui semblerait être d'une rigueur inutile à l'égard des contribuables, même si ces derniers ont délibérément violé la loi. Ces considérations n'entrent pas en ligne de compte dans l'affaire qui nous intéresse.

J'estime qu'il n'y a pas eu en l'espèce de pressions qui justifient en elles-mêmes l'annulation des renonciations, mais, serait-ce le cas, la conduite de Smerchanski, selon moi, lui enlèverait le droit à tout redressement.

In the circumstances I do not find it necessary to deal with the respondent's assertion of estoppel.

The result to which I would come in this case is encased in broad statutory provisions in both England and the United States. Authorization for pecuniary settlements instead of instituting criminal proceedings has been part of the tax law in England since 1944 and is now found in the *Taxes Management Act*, 1970 (U.K.), c. 9, s. 105. In the United States, ss. 7121 and 7122 of the *Internal Revenue Code* of 1954 authorize settlements and compromises of tax liability as against civil or criminal proceedings prior to reference to the Department of Justice for prosecution or defence. I do not regard these provisions as necessarily pointing to the common law invalidity of all contractual settlements made in the knowledge of probable prosecution and in order to avoid it. Rather they represent an acknowledgement of practice by seeking to put beyond dispute the power of the tax collector to settle or compromise tax liability, even if there be wilful evasion leaving the taxpayer open to possible or probable prosecution.

I would dismiss the appeals with costs.

The judgment of Pigeon and Beetz JJ. was delivered by

PIGEON J.—I agree with the Chief Justice that these appeals should be dismissed but solely on the view he has expressed that, assuming the waiver agreements would be voidable on the ground of undue influence, Smerchanski's conduct would disentitle him to any relief.

The appellants abandoned at trial any issue of illegality and they restricted their appeal in this Court to the issue of duress and undue influence. It is apparent that there was no duress in the legal sense and, therefore, undue influence was the only basis on which the appellants really claimed relief from their waiver of the right of appeal from the tax reassessments in issue.

Dans les circonstances, je ne juge pas nécessaire de traiter de la question de l'irrecevabilité, avancée par l'intimé.

La conclusion à laquelle j'arrive en l'espèce fait l'objet de dispositions statutaires d'ordre général en droit anglais aussi bien qu'américain. En effet, depuis 1944, le droit fiscal anglais autorise le recours aux règlements financiers au lieu de poursuites criminelles, solution aujourd'hui consacrée par la *Taxes Management Act*, 1970 (U.K.), c. 9, art. 105. Aux États-Unis, les art. 7121 et 7122 du *Internal Revenue Code* de 1954 autorisent les règlements et les transactions en matière de dettes fiscales par opposition aux poursuites civiles ou criminelles, avant qu'il y ait renvoi au ministère de la Justice aux fins de poursuites ou de défense. Je ne crois pas que ces dispositions indiquent nécessairement l'invalidité en *common law* de tous les règlements contractuels conclus dans la crainte de poursuites possibles et dans l'intention de les éviter. Elles reflètent plutôt la pratique suivie, et ont pour but de soustraire à toute contestation le pouvoir du perceuteur de conclure un règlement ou un compromis en matière de dette fiscale, même lorsque le contribuable s'expose à des poursuites possibles ou probables par suite de fraude délibérée.

Je suis d'avis de rejeter les pourvois avec dépens.

Le jugement des juges Pigeon et Beetz a été rendu par

LE JUGE PIGEON—Tout comme le Juge en chef, je suis d'avis qu'il faut rejeter ces pourvois, mais uniquement pour un des motifs qu'il a exprimés: à supposer que les renonciations soient entachées de nullité en raison de pressions exercées, la conduite de Smerchanski lui enlève le droit à tout redressement.

Au cours du procès, les appellants ont renoncé au moyen fondé sur l'illégalité pour s'en tenir devant nous à la question de la contrainte et des pressions. Il est évident qu'il n'y a pas eu contrainte au sens juridique du terme et, par conséquent, les appellants ont argué uniquement des pressions exercées contre eux pour demander l'annulation de leurs renonciations au droit d'appel des nouvelles cotisations d'impôt en litige.

I wish to stress that the question whether the commitments signed by the taxpayers and one of their legal advisers on July 2, 1964, were valid does not arise in this case. The situation here is that, subsequently, reassessment notices were issued and the taxpayers paid in full the amounts assessed as tax, interest and penalties. They have waived their right of appeal to the Court from the reassessments. Such waiver is not illegal or invalid in itself and the only question is whether these taxpayers can obtain relief from these waivers on account of the kind of pressure under which they were executed. Until they obtain such relief their appeals cannot be considered. I agree with the Chief Justice that Smerchanski's conduct was such as to disentitle them to such relief in any case. In saying this I have particularly in mind the alteration of documents after their return by the Minister subsequent to the reassessments.

Appeals dismissed with costs.

*Solicitor for the appellants: J. T. Thorson,
Q.C., Ottawa.*

*Solicitor for the respondent: D. S. Thorson,
Q.C., Ottawa.*

Je tiens à souligner qu'en l'espèce, la question de la validité des engagements signés par les contribuables et l'un de leurs conseillers juridiques, le 2 juillet 1964, ne se pose pas. La situation qui nous intéresse est la suivante: suite aux engagements, les contribuables ont reçu des avis de nouvelles cotisations et versé intégralement l'impôt exigé ainsi que l'intérêt et les pénalités imposés. Ils ont aussi renoncé à leur droit d'appel. Pareille renonciation n'est pas en elle-même illégale ni entachée de nullité, et la seule question à régler est de savoir si les contribuables peuvent être dégagés de ces renonciations en raison de la nature des pressions exercées au moment de leurs signatures. Tant qu'ils n'en auront pas été dégagés, leurs pourvois ne peuvent être pris en considération. Je suis de l'avis du Juge en chef que la conduite de Smerchanski leur a de toute façon enlevé le droit à pareil redressement. En disant cela, je pense surtout aux falsifications des documents après que le Ministre les eut renvoyés à la suite des nouvelles cotisations.

Pourvois rejetés avec dépens

*Procureur des appellants: J. T. Thorson, c.r.,
Ottawa.*

*Procureur de l'intimé: D. S. Thorson, c.r.,
Ottawa.*