

**Samuel Ciglen** *Appellant*;

and

**Her Majesty the Queen** *Respondent*.

1969: October 21, 22, 23, 24, 27; 1970: March 20.

Present: Cartwright C. J. and Fauteux, Abbott, Martland, Judson, Ritchie, Hall, Spence and Pigeon JJ.

ON APPEAL FROM THE COURT OF APPEAL  
FOR ONTARIO

*Criminal law—Conspiring to evade payment of tax—Suppression of profits—Allocation of appellant's transactions to company—Duty of determining whether transactions resulted in taxable income or capital gain—Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, s. 132.*

*Appeal—Criminal law—Jurisdiction—Appeal by Crown to Court of Appeal—Question of law alone—Criminal Code, 1953-54 (Can.), c. 51, ss. 584(1)(a), 597(2)(a).*

The appellant was acquitted at trial on a charge of conspiring to wilfully evade payment of taxes by suppressing taxable income, contrary to s. 132(1)(e) of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148. The reasonable doubt which the trial judge expressed as giving rise to his acquittal of the appellant was based on three questions: (1) his view as to the proper definition of the word "suppressing" appearing in the indictment; (2) that the Minister had not made any decision fixing the character of the profits as being income and that unless such decision has been made the accused could not be convicted of conspiracy to evade the payment of tax on income; and (3) on his view of the auditors' reports. On appeal by the Crown, the Court of Appeal directed a conviction of the appellant. He appealed to this Court and submitted that the Court of Appeal had gone beyond its jurisdiction.

*Held* (Cartwright C.J. and Hall J. dissenting): The appeal should be dismissed.

*Per* Fauteux, Abbott, Martland and Judson JJ.: The trial judge erred in law in his interpretation of the meaning of the word "suppression" when

**Samuel Ciglen** *Appelant*;

et

**Sa Majesté la Reine** *Intimée*.

1969: les 21, 22, 23, 24 et 27 octobre; 1970: le 20 mars.

Présents: Le Juge en Chef Cartwright et les Juges Fauteux, Abbott, Martland, Judson, Ritchie, Hall, Spence et Pigeon.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL D'ONTARIO

*Droit criminel—Conspiration pour éluder le paiement d'impôts—Dissimulation de bénéfices—Attribution à une société des transactions de l'appelant—Obligation de déterminer si les transactions ont produit du revenu imposable ou un gain de capital—Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 132.*

*Appel—Droit criminel—Jurisdiction—Appel de la poursuite en Cour d'appel—Question de droit seulement—Code criminel, 1953-54 (Can.), c. 51, art. 584(1)(a), 597(2)(a).*

L'appelant a été acquitté à son procès sur un acte d'accusation d'avoir conspiré pour éluder volontairement le paiement d'impôts en dissimulant du revenu imposable, contrairement à l'art. 132(1)(e) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148. Les trois questions suivantes sont à la source du doute raisonnable que le juge de première instance dit avoir motivé sa décision d'acquitter l'appelant: (1) l'interprétation que, dans son esprit, il convient de donner au mot «dissimulant» dans l'acte d'accusation; (2) que la ministre n'a pas décidé si, de par leur nature, les bénéfices constituent un revenu et, en l'absence d'une telle décision, l'accusé ne saurait être déclaré coupable de conspiration pour éluder le paiement d'impôt sur son revenu; et (3) son interprétation du rapport des vérificateurs. Sur appel de la poursuite, la Cour d'appel a ordonné d'inscrire un jugement de culpabilité contre l'appelant. Ce dernier en a appelé à cette Cour et prétend que la Cour d'appel a outrepassé sa compétence.

*Arrêt*: L'appel doit être rejeté, le Juge en Chef Cartwright et le Juge Hall étant dissidents.

*Les Juges* Fauteux, Abbott, Martland et Judson: Le juge de première instance a commis une erreur de droit dans son interprétation du mot «dissimula-

he held that a falsification of the true facts, by attributing transactions which were the appellant's to a company would not be sufficient; only a total failure to account would be enough. He also erred in law in holding that the determination as to whether the profits were income or capital gains was for the Minister, and beyond the purview of the Court. While the judge has stated that he was unable to establish, by inference from the evidence, an agreement to conspire as charged in the indictment, he has, in his own reasons, shown that what he considered to be necessary to establish such an agreement was based upon an erroneous conception of the law. This was an error of law and therefore subject to appeal by the Crown.

*Per Ritchie and Pigeon JJ.:* The trial judge's finding of reasonable doubt was founded in error at law and on a misapplication of the law to the evidence. His judgment was therefore the proper subject of an appeal under s. 584(1)(a) of the *Criminal Code*.

*Per Spence J.:* The Court of Appeal, in considering the three questions upon which the trial judge had professed to have based his reasonable doubt, were considering questions of law alone and they had jurisdiction to come to their own decision on those questions of law and to differ from the trial judge, using alone his findings of fact. The meaning in law to be given to a word which appears in an indictment or in a section of the Code is purely a question of law and the Court of Appeal had the jurisdiction to differ from the opinion of the trial judge as to the meaning in law of the word "suppressing". To hold that the decision that the payments received by the appellant were income was a decision necessary for the trial judge himself to make and was not a decision to be made by the Minister is certainly a decision upon a question of pure law. Again the Court of Appeal has the jurisdiction to come to such a decision in law. The Court of Appeal found that the reports upon which the trial judge based his finding of reasonable doubt could not, in evidence, supply a reasonable doubt. This was a finding on pure law and was within the jurisdiction of the Court of Appeal.

One may not rely on such vague words as "for these and other reasons" to determine that the trial judge relied on any general presumption of innocence

tion» lorsqu'il a statué que fausser les faits réels en attribuant à une société des transactions de l'appelant ne constitue pas une preuve suffisante; seul un défaut absolu de rendre compte suffirait. Il a aussi commis une erreur de droit en décidant que c'est au ministre qu'il appartient de déterminer si les bénéfices constituent du revenu ou des gains de capital, et que cette question n'est pas du ressort de la Cour. Quoique le juge ait déclaré ne pouvoir, d'après la preuve, conclure à l'existence de la conspiration décrite dans l'acte d'accusation, il a, dans ses motifs, démontré que ce qu'il considère nécessaire pour établir la preuve d'une telle conspiration se fonde sur une conception erronée du droit. Ceci est une erreur de droit donnant lieu à un appel de la poursuite.

*Les Juges Ritchie et Pigeon:* La conclusion du juge de première instance, en ce qui a trait à l'existence d'un doute raisonnable, repose sur une erreur de droit et une fausse application de la loi en regard de la preuve. C'est donc à bon droit que le procureur général a interjeté appel en vertu des dispositions de l'art. 584(1)(a) du *Code criminel*.

*Le Juge Spence:* En examinant les trois questions sur lesquelles le juge de première instance a déclaré que s'est fondé son doute raisonnable, la Cour d'appel a considéré des questions de droit uniquement et elle avait compétence pour se prononcer sur ces questions de droit et différer d'opinion avec le juge première instance, tout en se fondant évidemment sur ses seules conclusions de fait. L'interprétation juridique d'un mot qui figure dans un acte d'accusation ou dans un article du Code est purement une question de droit et la Cour d'appel a compétence pour différer d'opinion avec le juge de première instance sur l'interprétation juridique du mot «dissimulant». Décider que la décision que les montants reçus par l'appelant constituent un revenu est une décision qui relève du juge de première instance lui-même, et non du ministre, constitue certainement une décision portant sur une question de droit pure. Là encore, la Cour d'appel a le droit d'en venir à une telle décision en droit. La Cour d'appel a conclu que les rapports des vérificateurs sur lesquels le juge de première instance a fondé sa conclusion à un doute raisonnable, ne sauraient, en preuve, provoquer un doute raisonnable. Il s'agit d'une conclusion de droit uniquement et la Cour d'appel a compétence en la matière.

Personne ne peut tabler sur des mots aussi vagues que «pour ce motif parmi d'autres» pour établir que le juge de première instance s'est fondé

which favoured the accused. The trial judge found that general presumption of innocence had been rebutted apart from the three reasons in law for which he, in error, assigned his reasonable doubt.

*Per Cartwright C.J. and Hall J., dissenting:* The judgment of the trial judge was based on one or more distinct grounds that do not involve questions of law alone. The Court of Appeal should have dismissed the Crown's appeal. A ground which is *ex facie* one of fact or mixed fact and law may prove to be vitiated by an error in law in the strict sense, for example, if the trial judge acquits because the evidence does not satisfy him beyond a reasonable doubt and he has mistakenly excluded a piece of vital and legally admissible evidence duly tendered by the Crown. In such a case the Court of Appeal would have jurisdiction to set aside the judgment of acquittal.

In the case at bar, it was essential for the prosecution to prove that the moneys were taxable income. The trial judge did not base his finding that he was not satisfied that the moneys in question were taxable income on the failure of the Minister to assess the profits as income but on the view which he took of the evidence as a whole. The question whether his conclusion was right or wrong is not one of law alone.

It appears from the reasons of the trial judge read as a whole that he based his decision on the following two grounds amongst others (i) that he was not satisfied beyond a reasonable doubt that the appellant acted with a guilty mind and (ii) that he was not satisfied beyond a reasonable doubt that the moneys were taxable income. These were distinct grounds for his decision and in neither was the question whether his view was right or wrong a question of law alone.

APPEAL from a judgment of the Court of Appeal for Ontario<sup>1</sup>, setting aside a verdict of acquittal and directing a conviction of the appellant. Appeal dismissed, Cartwright C. J. and Hall J. dissenting.

<sup>1</sup> (1969), 69 D.T.C. 5045.

sur quelque présomption générale d'innocence au bénéfice de l'accusé. Le juge de première instance a décidé que la présomption générale d'innocence a été réfutée, en outre de se fonder sur les trois motifs de droit qu'il a erronément invoqués comme source de doute raisonnable.

*Le Juge en Chef Cartwright et le Juge Hall, dissidents:* La décision du juge de première instance est fondée sur des motifs distincts qui ne comportent pas seulement des questions de droit. La Cour d'appel aurait dû rejeter l'appel de la poursuite. Il se peut qu'un motif qui, de prime abord, semble être un motif de fait seulement, ou un motif mixte de fait et de droit, soit entaché d'erreur de droit au sens strict du mot, par exemple, si le juge de première instance déclare acquitter parce qu'il n'est pas convaincu que la preuve a établi la culpabilité hors de tout doute raisonnable et qu'il a commis l'erreur de ne pas tenir compte d'un élément de preuve essentiel, admissible en droit et dûment offert par la poursuite. Dans un tel cas, la Cour d'appel aurait compétence pour écarter le jugement d'acquiescement.

Dans la présente affaire, la poursuite devait de toute nécessité prouver que les bénéfices constituent du revenu imposable. Le juge de première instance ne s'est pas fondé sur l'absence de cotisation par le ministre, mais bien sur sa propre évaluation de la preuve, pour conclure qu'il n'était pas convaincu que les bénéfices constituent du revenu imposable. Qu'il ait tiré une conclusion juste ou erronée n'est pas une question de droit seulement.

Il ressort des motifs du juge de première instance, lus dans leur ensemble, qu'il a fondé sa décision, entre autres, sur les deux motifs suivants: (i) il n'était pas convaincu hors de tout doute raisonnable que l'appelant a agi dans une intention coupable, et (ii) il n'était pas convaincu hors de tout doute raisonnable que les bénéfices ont constitué un revenu imposable. Ces deux motifs de décision sont distincts et, dans l'un comme dans l'autre, la question de savoir si sa conclusion est juste ou erronée n'est pas une question de droit seulement.

APPEL d'un jugement de la Cour d'appel de l'Ontario<sup>1</sup>, écartant un verdict d'acquiescement et ordonnant d'inscrire un jugement de culpabilité contre l'appelant. Appel rejeté, le Juge en Chef Cartwright et le Juge Hall étant dissidents.

<sup>1</sup> (1969), 69 D.T.C. 5045.

*George D. Finlayson, Q.C., and Burton Tait, for the appellant.*

*W. B. Williston, Q.C., P. A. Hess, Q.C., and W. C. Graham, for the respondent.*

The judgment of Cartwright C. J. and of Hall J. was delivered by

THE CHIEF JUSTICE (*dissenting*)—The wording of the indictment charging the appellant and Morris Black and the course of the proceedings in the Courts below are set out in the reasons of my brother Spence, which I have had the advantage of reading, and as far as possible I will refrain from repetition.

On December 26, 1966, at the end of a trial before His Honour Judge Rogers without a jury which lasted 115 days judgment was reserved. On February 28, 1967, His Honour delivered oral judgment as follows:

In the matter of Samuel Ciglen and Morris Black, as set out in my Reasons for Judgment, which consist of one hundred and seventeen pages, and which are available at the Judges' Secretary's office, I am unable to establish, by inference from the conduct of the accused and the cumulative effect of the evidence, any agreement to conspire as charged in the indictment. The accused Ciglen and Black are acquitted.

Early in his reasons the learned Judge summarized the Crown's case as follows:

The charge is against Ciglen and Black, they are the only persons charged in the indictment and the charge is a single conspiracy to commit one offence, that is to evade the payment of income tax for the year 1956 by suppressing taxable income of the said Samuel Ciglen and Morris Black. The Crown alleges that the accused made substantial profits in the sale of Great Sweet Grass and Kroy shares as a result of obtaining shares in the following deals:

- (a) The Pitt Deal.
- (b) The Depositors Mutual Deal.
- (c) The Kroy-Fulton Deal.
- (d) The Kroy-Coronet Deal.

The basis of the Crown's case is that the profits made in the sale of the shares belonged to the ac-

*George D. Finlayson, c.r. et Burton Tait, pour l'appellant.*

*W. B. Williston, c.r., P. A. Hess, c.r., et W. C. Graham, pour l'intimée.*

Le jugement du Juge en Chef Cartwright et du Juge Hall a été rendu par

LE JUGE EN CHEF (*dissident*)—Le libellé de l'acte d'accusation de l'appellant et de Morris Black ainsi que le déroulement de l'affaire en première instance et en appel sont relatés dans les motifs de mon collègue le Juge Spence que j'ai eu le privilège de lire; dans la mesure du possible, je me garderai donc de répéter.

Le 26 décembre 1966, à l'issue du procès qu'il a présidé et qui a duré 115 jours, le Juge Rogers a pris l'affaire en délibéré. Le 28 février 1967, le savant Juge rendait oralement la décision suivante:

[TRADUCTION] Dans le cas de Samuel Ciglen et de Morris Black, comme je l'ai déclaré dans mes motifs de jugement qui comptent cent dix-sept pages et qu'on peut se procurer au secrétariat des Juges, je ne puis inférer de la conduite des accusés et de l'accumulation des éléments de preuve que la conspiration décrite dans l'acte d'accusation a existé. Les accusés Ciglen et Black sont acquittés.

Vers le début de ses motifs, le savant Juge résume la preuve de la poursuite comme suit:

[TRADUCTION] L'accusation est portée contre Ciglen et Black; ils sont les seules personnes inculpées par l'acte d'accusation et il est fait état d'un seul chef de conspiration pour commettre une seule infraction, savoir celle d'éluder le paiement d'impôt sur le revenu pour l'année 1956 en dissimulant du revenu imposable desdits Samuel Ciglen et Morris Black. La poursuite soutient que les accusés ont réalisé des bénéfices considérables par la vente d'actions de Great Sweet Grass et de Kroy, actions qu'ils avaient obtenues dans les affaires suivantes:

- (a) L'affaire Pitt.
- (b) L'affaire Depositors Mutual.
- (c) L'affaire Kroy-Fulton.
- (d) L'affaire Kroy-Coronet.

La thèse de la poursuite est la suivante: les bénéfices découlant de la vente des actions appartiennent

cused and that to evade payment of taxes thereon, they designated the corporations and the trusts as the persons entitled to the bulk of the profits, and then contrived to retain the profits for themselves and any profits not so designated were suppressed.

The phrase "the corporations and the trusts" refers to some of those named as co-conspirators in the indictment or in the particulars given by the Crown.

The Court of Appeal<sup>1</sup> upheld the acquittal of Black and found itself unable to reverse the conclusions arrived at by the learned trial Judge in regard to the Pitt Deal, the Depositors Mutual Deal and the Kroy-Coronet Deal. It based its allowance of the Crown's appeal and the entering of a verdict of guilty against Ciglen on the findings of the learned trial Judge in regard to the transactions involved in the Kroy-Fulton Deal and the disposition of the profits arising therefrom. In the view of the Court of Appeal the reasons of the learned trial Judge dealing with this phase of the matter contained serious errors in law and when these errors were corrected the facts as found by him led inevitably to the conclusion that Ciglen was guilty as charged.

This Court in *The Queen v. Warner*<sup>2</sup> decided that when a judgment of acquittal is based on distinct grounds, one of which involves a question which is not one of law alone, an appellate court whose jurisdiction to entertain an appeal from an acquittal is limited to grounds of appeal that involve a question of law alone is powerless to interfere with the judgment of acquittal although other of the distinct grounds on which that judgment was based do involve questions of law alone. In applying this rule it must be borne in mind that a ground which is *ex facie* one of fact or mixed fact and law may prove to be vitiated by an error in law in the strict sense. To give a simple example, a decision worded "I acquit the accused because the evidence does not satisfy me of his guilt beyond a reasonable doubt" may be successfully

aux accusés qui, afin d'éviter le paiement des impôts sur ces gains, ont désigné les sociétés et les fiducies comme les personnes ayant droit à la majeure partie des bénéfices, puis ils se sont arrangés pour les conserver pour eux seuls; quant aux bénéfices non assignés de cette façon, ils les ont dissimulés.

L'expression «les sociétés et les fiducies» désigne quelques-uns de ceux qui ont été nommés comme conspirateurs dans l'acte d'accusation ou dans les précisions données pour la poursuite.

La Cour d'appel<sup>1</sup> a confirmé l'acquittement de Black et elle a jugé qu'elle ne pouvait infirmer les conclusions du savant Juge de première instance quant aux affaires Pitt, Depositors Mutual et Kroy-Coronet. Pour accueillir l'appel de la poursuite et rendre un verdict de culpabilité contre Ciglen, la Cour d'appel s'est fondée sur les conclusions du savant Juge de première instance au sujet des transactions dans l'affaire Kroy-Fulton et de la disposition des bénéfices ainsi réalisés. La Cour d'appel est d'avis que les conclusions du savant Juge de première instance sur cette partie du litige contiennent de graves erreurs de droit et que, une fois ces erreurs corrigées, les faits constatés par lui conduisent inévitablement à la conclusion que Ciglen est coupable de l'infraction dont il est inculpé.

Dans *La Reine c. Warner*<sup>2</sup>, cette Cour a décidé que lorsqu'un acquittement est fondé sur des moyens distincts, dont l'un ne comporte pas une question de droit seulement, un tribunal d'appel dont la compétence en appel d'un acquittement est restreinte aux moyens d'appel comportant une question de droit seulement, n'a pas le pouvoir de modifier le jugement d'acquittement, même si certains motifs sur lesquels ce jugement repose comportent des questions de droit seulement. Dans l'application de cette règle, on doit se rappeler qu'il se peut qu'un motif qui, de prime abord, semble être un motif de fait seulement, ou un motif mixte de fait et de droit, soit entaché d'erreur de droit au sens strict du mot. Voici un exemple simple: on pourrait attaquer avec succès un jugement prononcé en ces

<sup>1</sup> (1969), 69 D.T.C. 5045.

<sup>2</sup> [1961] S.C.R. 144, 34 C.R. 246, 128 C.C.C. 366.

<sup>1</sup> (1969), 69 D.T.C. 5045.

<sup>2</sup> [1961] R.C.S. 144, 34 C.R. 246, 128 C.C.C. 366.

attacked on the ground that the trial Court had mistakenly excluded a piece of vital and legally admissible evidence duly tendered by the Crown. In such a case no doubt the Court of Appeal would have jurisdiction to set aside the judgment of acquittal and direct a new trial. The differences of opinion in this Court in *The Queen v. Warner* were not as to the scope of the rule but as to the interpretation of the judgment of the Court below.

In the case at bar counsel for the appellant contends that the decision of the learned trial Judge was based on several distinct grounds of fact or of mixed fact and law and that for this reason the Court of Appeal should have dismissed the appeal. Whether or not this contention is well founded is, of course, a question of law on which an appeal to this Court lies under s. 597 (2) (a) of the *Criminal Code*.

In view of the wording of the charge, to establish the guilt of the accused it was incumbent upon the Crown to prove beyond a reasonable doubt (i) that the profits from the sale of shares of Great Sweet Grass Oils Limited and Kroy Oils Limited for the taxation year 1956 were properly attributable to the accused, (ii) that such profits were taxable income, (iii) that Ciglen conspired to suppress this taxable income and (iv) that he did so to evade payment of taxes imposed in respect of such income by the *Income Tax Act*.

If it were proved that Ciglen agreed with another or others to wilfully evade payment of such taxes the offence charged would be complete even though the carrying out of the agreement was thwarted; but to support a conviction it was necessary for the Crown to establish that the agreement if carried out would have resulted in the commission of the offence created by s. 132(1)(d) of the *Income Tax Act*. As is often the case in the trial of a charge of conspiracy, there is no direct evidence of the making of the agreement charged

termes: «J'acquitte l'inculpé parce que je ne suis pas convaincu que la preuve apportée a établi sa culpabilité hors de tout doute raisonnable» en démontrant que la Cour a commis l'erreur de ne pas tenir compte d'un élément de preuve essentiel, admissible en droit et dûment offert par la poursuite. Dans un tel cas, la Cour d'appel aurait indéniablement compétence pour écarter le jugement d'acquiescement et ordonner un nouveau procès. Les divergences d'opinion en cette Cour dans *La Reine c. Warner*, n'étaient pas sur la portée de la règle, mais bien sur l'interprétation de la décision du tribunal d'instance inférieure.

Dans la présente affaire, l'avocat de l'appellant soutient que le savant Juge de première instance a fondé sa décision sur plusieurs motifs distincts comportant des questions de fait ou des questions mixtes de fait et de droit et que, pour cette raison, la Cour d'appel aurait dû rejeter l'appel. Le bien-fondé de cette prétention est évidemment une question de droit, au sujet de laquelle on peut se pourvoir en cette Cour en vertu de l'art. 597(2)(a) du *Code criminel*.

Vu le libellé de l'inculpation, il appartenait à la poursuite, pour établir la culpabilité de l'inculpé, de prouver hors de tout doute raisonnable: (i) que les bénéfices découlant de la vente des actions de Great Sweet Grass Oils Limited et de Kroy Oils Limited durant l'année d'imposition 1956 étaient vraiment ceux de l'inculpé; (ii) que ces bénéfices constituent un revenu imposable; (iii) que Ciglen a conspiré pour dissimuler ce revenu imposable; et (iv) qu'il a agi ainsi pour éluder le paiement de l'impôt établi sur ce revenu en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

S'il était prouvé que Ciglen s'est entendu avec une ou plusieurs autres personnes pour éluder volontairement le paiement de l'impôt exigible, l'infraction dont on l'accuse serait complète, même si la réalisation de ce projet a été contrecarrée; mais pour étayer une condamnation, la poursuite est tenue d'établir que, menée à bon terme, l'entente aurait eu pour résultat l'infraction créée par l'art. 132(1)(d) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Comme il arrive souvent dans les procès intentés sur une accusation de conspira-

in the indictment. The Crown asks that its making be inferred from the fact that, as it alleges, the offence contemplated was actually committed.

At p. 106 of his reasons the learned trial Judge makes the following statement:

. . . If I am to look at this case in its broadest terms from the standpoint of a conspiracy to do an illegal act, in my view, it would be incumbent upon the Crown to demonstrate that there would be an evasion of a tax liability. On the evidence I am unable to say whether the moneys are subject to tax.

He expresses the same conclusion elsewhere in his reasons; at p. 102:

. . . Under the circumstances, this Court is unable, on the evidence before it, and taking the case for the Crown at its highest, to determine whether the profits so derived are, beyond a reasonable doubt, income in the hands of the two accused as opposed to capital gains.

and at p. 114:

. . . It seems to this Court that it would be incumbent upon the Crown to demonstrate that there would be an evasion of tax liability by suppression. I am, however, unable to determine on all of the evidence whether the moneys are subject to tax and for this reason, amongst others, I can draw no conclusive inference.

As has been pointed out above it was essential for the prosecution to prove that the moneys in question were taxable income and the finding of the learned trial Judge that the evidence does not satisfy him of this is on its face fatal to the Crown's case.

In the view of the Court of Appeal, however, this finding was vitiated by an error of law in that the learned trial Judge in effect directed himself that it was necessary that there should be a determination by the Minister of National Revenue as to whether the profits were capital gains or income subject to tax before a prosecution could proceed successfully. Had the learned trial Judge so directed himself it would clearly have been an error in law, but, as I read his reasons, he did not

tion, il n'existe pas de preuve directe de l'entente que mentionne l'accusation. La poursuite demande que le tribunal déduise cette conclusion du fait que l'infraction projetée, soutient-elle, a effectivement été commise.

A la page 106 de ses motifs, le savant Juge de première instance déclare ce qui suit:

[TRADUCTION] . . . Pour examiner cette affaire dans toute son ampleur du point de vue d'une conspiration pour commettre un acte illicite, je suis d'avis qu'il incombait à la poursuite de démontrer qu'il y avait fraude fiscale. La preuve offerte ne me permet pas de dire que les fonds en question sont assujettis à l'impôt.

Il reprend la même conclusion ailleurs dans ses motifs (à la p. 102):

[TRADUCTION] . . . Dans les circonstances, vu la preuve offerte et même en donnant tout le poids possible à la preuve de la poursuite, cette Cour ne peut déterminer si les bénéfices ainsi réalisés sont, hors de tout doute raisonnable, du revenu entre les mains des deux accusés, plutôt que des gains de capital.

et, plus loin (à la p. 114):

[TRADUCTION] . . . Il semble à cette Cour qu'il incombe à la poursuite de démontrer qu'il y a fraude fiscale par dissimulation. Cependant, devant la preuve globale offerte, je suis incapable de déterminer si les fonds en question sont assujettis à l'impôt et, pour ce motif parmi d'autres, je ne puis tirer de déduction concluante.

Comme je l'ai souligné, la poursuite devait de toute nécessité prouver que les bénéfices en question constituent du revenu imposable et la conclusion du savant Juge de première instance à l'effet que la preuve ne l'a pas convaincu sur ce point est, à première vue, funeste à la poursuite.

De l'avis de la Cour d'appel, cependant, une erreur de droit a vicié cette conclusion, car le savant Juge de première instance l'a fondée sur la prémisse que le ministre du Revenu national doit de toute nécessité déterminer si les bénéfices constituent des gains de capital ou du revenu imposable avant qu'une poursuite criminelle puisse être menée à bien. Si le savant Juge de première instance avait ainsi raisonné, il aurait indubitablement commis une erreur de droit, mais

do so. He does seem to say that had there been an assessment by the Minister treating the profits as taxable income the onus of proving the contrary would have fallen upon the accused. While that would be true in civil proceedings it would not be true in a criminal prosecution but since there was in fact no assessment the question need not be pursued.

In my opinion the following passage at pp. 82 and 83 in the reasons of the learned trial Judge makes it clear that he rejected the submission of counsel for the accused that it was necessary for the Crown to show that an assessment had been made:

Counsel for the accused Ciglen advanced an argument that there could be no offence under Section 132(1)(d) of the Income Tax Act of wilfully evading the payment of taxes imposed by the Act unless an assessment had been made, i.e. that the only crime envisioned by the Income Tax Act was one of evading payment of taxes which had been actually assessed. The two words 'taxes imposed' are not defined in the Income Tax Act and consequently their meaning must be found elsewhere. Section 139(1)(ba) defines the term "tax payable by taxpayer" as meaning the tax payable by him as fixed by assessment or re-assessment subject to variation on objection or on appeal, if any, in accordance with the relevant appeal provisions of the Act.

The facts in this case are that at no time were Ciglen and Black assessed for the profits from the sale of Kroy and Great Sweet Grass shares in issue herein and, in my view, the ordinary meaning of "imposed" does not necessarily carry with it the connotation or ingredient of "assessment" or calculation of amount. It is simply the liability to taxation.

It is obvious that if the learned trial Judge had accepted the submission of counsel for Ciglen on this point he would have dismissed the charge and reasons of over one hundred pages would have become unnecessary. As I read his reasons, the learned trial Judge did not base his finding that he was not satisfied that the moneys in question were taxable income on the failure of the Minister to assess but on the view which he took of the evi-

la lecture de ses motifs me convainc qu'il ne l'a pas fait. Il semble bien dire que, s'il y avait eu cotisation du ministre traitant les bénéfiques comme du revenu imposable, c'est aux accusés qu'aurait incombé le fardeau de prouver le contraire. Ce raisonnement serait juste dans une poursuite civile, toutefois, il n'en va pas de même dans une poursuite criminelle; mais il est inutile de poursuivre dans cette voie puisqu'il n'y a pas eu de cotisation.

A mon avis, l'extrait suivant des motifs du savant Juge de première instance (aux pages 82 et 83) indique clairement qu'il a rejeté la prétention de l'avocat des inculpés à l'effet que la poursuite devait nécessairement démontrer qu'une cotisation a été établie:

[TRADUCTION] L'avocat de l'accusé Ciglen a argué que l'infraction à l'article 132(1)(d) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* consistant à éluder volontairement le paiement d'un impôt prévu dans la loi ne saurait exister sans l'établissement d'une cotisation; en d'autres mots, le seul délit qu'envisage la *Loi de l'impôt sur le revenu* serait celui d'éluder le paiement d'impôts effectivement cotisés. La *Loi de l'impôt sur le revenu* ne donne aucune définition des deux mots «impôt établi»; il faut donc trouver ailleurs le sens à leur attribuer. L'article 139(1)(ba) édicte que «l'impôt exigible d'un contribuable» signifie l'impôt par lui payable, tel que le fixe une cotisation ou nouvelle cotisation, sous réserve de changement sur opposition ou appel, s'il en est, d'après les dispositions pertinentes de la Loi.

Le fait est dans la présente cause qu'en aucun temps Ciglen et Black ne furent cotisés sur les bénéfiques découlant de la vente des actions de Kroy et de Great Sweet Grass dont il est question ici et, à mon avis, le sens ordinaire du mot «établi» n'emporte pas nécessairement la notion ou l'implication de «cotisation» ou de calcul d'un montant. Il s'agit simplement de l'assujettissement à l'impôt.

Il est évident que si le savant Juge de première instance avait fait sienne la prétention de l'avocat de Ciglen sur ce point, il aurait rejeté l'accusation et n'aurait pas en besoin d'énoncer ses motifs en plus de cent pages. Comme je lis ses motifs, le savant Juge de première instance ne s'est pas fondé sur l'absence de cotisation par le ministre, mais bien sur sa propre évaluation de la preuve, pour conclure qu'il n'était pas con-



dence as a whole. The question whether his conclusion was right or wrong is not one of law alone.

Another ground on which the learned trial Judge based his decision to acquit appears in his reasons at p. 114, where he says:

Having dealt with the P.O.G.N. reports, which in law are evidence both for and against the accused Ciglen, I am of the opinion that these reports have raised a reasonable doubt in my mind as to the guilt of the accused Ciglen for the offence of conspiracy as charged.

The Court of Appeal criticized this finding on the ground that having found that Ciglen had a beneficial interest in the shares from which the profits realized in the Kroy-Fulton deal were derived and had used those shares as his own property, the learned trial Judge could not rely on the POGN reports allocating such profits to Torny Financial Corporation Ltd. as raising a doubt as to the guilt of the accused. If it be agreed that the POGN reports could not be relied on to raise a doubt as to Ciglen's beneficial interest in the shares in question they might yet raise a doubt as to Ciglen's guilty intention to evade payment of tax. In the view of the learned trial Judge the allocation of the profits to Torny was not necessarily inconsistent with the existence of a non-criminal intention on the part of Ciglen and was as consistent with an intention to avoid tax, that is lawfully to so arrange matters as not to attract tax, as with an intention to evade tax. Once again the question whether this view was erroneous is not a question of law alone. The "well known and very important distinction between avoidance and evasion in relation to the law of taxation" has recently been emphasized in the unanimous judgment of the Court of Appeal for the Yukon Territory, delivered by MacFarlane J. A., in *The Queen v. Regehr*<sup>3</sup>, in which it was held that a count charging that the accused "did wilfully avoid a payment of taxes imposed by the *Income Tax Act* in that he failed to report all of his income contrary to para. (d) of Subsection (1)

vaincu que les bénéfices en cause constituent du revenu imposable. Qu'il ait tiré une conclusion juste ou erronée n'est pas une question de droit seulement.

Le savant Juge de première instance a exposé, à la page 114, un autre motif sur lequel il s'est fondé pour prononcer l'acquittement:

[TRADUCTION] Ayant traité des rapports P.O.G.N. qui, en droit, constituent une preuve à la fois en faveur de Ciglen et contre lui, je dois dire qu'ils ont fait naître en mon esprit un doute raisonnable sur sa culpabilité à l'égard de l'accusation de conspiration portée contre lui.

La Cour d'appel a critiqué cette conclusion en soulignant que, après avoir conclu que Ciglen était le véritable propriétaire des actions dont la vente a donné les bénéfices réalisés dans l'affaire Kroy-Fulton et qu'il avait disposé de ces actions comme de son bien propre, le savant Juge de première instance ne pouvait pas considérer que les rapports P.O.G.N. en attribuant ces bénéfices à Torny Financial Corporation Ltd. soulèvent un doute sur la culpabilité de l'inculpé. Si l'on convient de l'impossibilité d'invoquer les rapports P.O.G.N. pour soulever un doute sur le droit de Ciglen aux avantages découlant des actions en question, ces rapports peuvent néanmoins faire naître un doute sur l'intention coupable de Ciglen d'éviter le paiement de l'impôt. De l'avis du savant Juge de première instance, l'attribution des bénéfices à Torny n'était pas nécessairement incompatible avec l'existence d'une intention honnête de Ciglen et elle était tout aussi compatible avec l'intention d'éviter l'impôt, c'est-à-dire, d'adopter légalement des mesures qui ne donnent pas lieu à l'imposition, qu'avec l'intention d'éviter l'impôt. Je le répète, la question de savoir si cette opinion est juste ou erronée n'est pas une question de droit seulement. La distinction bien connue et très importante à faire entre les mots éviter et éluder, en droit fiscal, a été soulignée récemment dans une décision unanime de la Cour d'appel du Territoire du Yukon, rendue par le Juge McFarlane, dans *The Queen v. Regehr*<sup>3</sup>, où la Cour a décidé qu'une accusation rédigée en

<sup>3</sup> (1967), 68 D.T.C. 5078, [1968] 3 C.C.C. 72, 3 C.R.N.S. 163, 66 D.L.R. (2d) 78.

<sup>3</sup> (1967), 68 D.T.C. 5078, [1968] 3 C.C.C. 72, 3 C.R.N.S. 163, 66 D.L.R. (2d) 78.

of Section 132 of the said Act" did not charge an offence known to the law, and leave to amend by changing the word "avoid" to "evade" was refused.

The Court of Appeal was further of opinion that the learned trial Judge erred in law in defining "suppression" as a total failure to account. The passage criticized appears at pp. 109 and 110 of the reasons of the learned trial Judge. It is as follows:

... The Crown has clearly made out a *prima facie* case of an agreement between Samuel Ciglen and Torny Financial Corporation Limited to treat these matters as having been Torny transactions. Whether such an allocation can be equated with an intention to evade tax payable through suppression or in the light of its disclosure in the P.O.G.N. reports albeit as a Torny transaction as an attempt to attract no tax is open to serious doubt. In my view, suppression denotes something more than an allocation and is a total failure to account. It is for this reason that the explanations put forth in the P.O.G.N. reports by way of adjusting entries must be shown as false.

Proof that an accused allocated income of his own to a third party if shown to be done with the intention of evading payment of income tax imposed upon him by the *Income Tax Act* would support a finding that he was guilty of a breach of s. 132(1)(d); but when the passage quoted is read in the light of the reasons as a whole it appears that the learned trial Judge in distinguishing between "allocation" and "total failure to account" was pointing out that the former is more consistent with an innocent intention than is the latter. I cannot find in the passage quoted an error of law which vitiates the judgment of acquittal.

anglais «d'avoir volontairement évité («avoid») le paiement d'un impôt établi en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* en ne déclarant pas tout son revenu contrairement à l'alinéa (d) du premier paragraphe de l'article 132 de ladite loi» n'inculpe pas l'accusé d'une infraction reconnue par la loi, et elle a refusé la permission de remplacer le mot «avoid» (éviter) par le mot «evade» (éluder).

La Cour d'appel a en outre exprimé l'avis que le savant Juge de première instance a commis une erreur de droit en définissant la «dissimulation» comme un défaut absolu de rendre compte. Le passage qui a provoqué cette critique se trouve aux pages 109 et 110 des motifs du savant Juge de première instance; le voici:

[TRADUCTION] ... la poursuite a clairement établi une preuve *prima facie* d'une entente entre Samuel Ciglen et Torny Financial Corporation Limited pour traiter ces affaires comme des transactions de Torny. Il est permis de douter sérieusement qu'on puisse assimiler une telle attribution à l'intention d'éluder le paiement d'un impôt par le recours à la dissimulation ou, à la lumière de la révélation qui en est faite dans les rapports P.O.G.N. (bien qu'au titre d'une transaction de Torny), à une tentative de se soustraire à l'imposition. A mon avis, la dissimulation va au-delà d'une attribution et elle est un défaut absolu de rendre compte. C'est pourquoi il aurait fallu démontrer la fausseté des explications données dans les rapports P.O.G.N. au moyen d'écritures rectificatives.

La preuve qu'un accusé a attribué à un tiers des revenus qui lui appartiennent pourrait étayer la conclusion qu'il est coupable d'une violation de l'art. 132(1)(d) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* s'il est établi que cet accusé a agi dans l'intention d'éluder le paiement de l'impôt par lui payable en vertu de cette loi; mais, si le passage précité est étudié à la lumière des motifs dans lesquels il s'insère, il ressort que, lorsque le savant Juge de première instance a établi une distinction entre «attribution» et «défaut absolu de rendre compte», il a souligné que le premier mot cadre mieux que le dernier avec une intention honnête. Je suis incapable de trouver dans le passage cité une erreur de droit viciant le jugement d'acquiescement.

It is clear that *mens rea* is an essential element of an offence against s. 132(1)(d) of the *Income Tax Act*; the use of the word "wilfully" in the clause puts this beyond question. It is trite law that a taxpayer is free to so arrange his affairs as to attract as little liability to tax as possible provided that in so doing he does not employ unlawful means. Of course guilty intent may be inferred from the actions of an accused but the question whether or not the guilty intent exists is one of fact. This is expressly stated in the judgment of this Court in *Lampard v. The Queen*<sup>4</sup>.

The learned trial Judge ended his reasons as follows:

Since a taxpayer is entitled to adopt a position that will not attract any tax as opposed to wilfully evading payment of tax imposed by the Act, and if such a course of conduct is open to a taxpayer, it has a direct bearing on the issue of a guilty mind.

I am unable to establish by inference from the conduct of the accused and the cumulative effect of the evidence herein, any agreement to conspire as charged in the indictment, the accused Samuel Ciglen is acquitted.

It appears from the reasons of the learned trial Judge read as a whole that he based his decision on the following two grounds amongst others (i) that he was not satisfied beyond a reasonable doubt that Ciglen acted with a guilty mind and (ii) that he was not satisfied beyond a reasonable doubt that the moneys in question were taxable income. In my opinion these were distinct grounds for his decision and in neither was the question whether his view was right or wrong a question of law alone.

The right of appeal given by s. 584(1)(a) of the *Criminal Code* to the Attorney General or counsel instructed by him, was unknown to the Common Law. No similar right exists in England although it does exist in some other jurisdictions in the Commonwealth. It is the creature of statute and is strictly limited in scope. The power of the Court of Appeal to set aside a judgment of a

Il est clair que la *mens rea* est un élément constitutif d'une infraction à l'art. 132(1)(d) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*; l'emploi du mot «volontairement» dans cet alinéa rend cela indiscutable. En droit, c'est un truisme que tout contribuable est libre d'arranger ses affaires de façon à subir le moins possible l'assujettissement à l'impôt, pourvu qu'à cette fin il n'ait pas recours à des moyens illégaux. Évidemment, l'intention coupable peut s'inférer des actes d'un inculpé, mais c'est une question de fait comme cette Cour l'a expressément déclaré dans l'arrêt *Lampard c. La Reine*<sup>4</sup>.

Le savant Juge de première instance a conclu l'exposé de ses motifs en disant:

[TRADUCTION] Étant donné qu'un contribuable a le droit d'adopter des mesures qui ne l'assujettissent pas à l'impôt, mais non d'éluder le paiement de l'impôt prélevé par la loi, et puisque cette ligne de conduite est permise, cela a une relation directe avec la question de l'intention coupable.

Je ne puis inférer de la conduite de l'accusé et de l'accumulation des éléments de preuve que la conspiration décrite dans l'acte d'accusation a existé; l'accusé, Samuel Ciglen, est acquitté.

Il ressort des motifs du savant Juge de première instance, lus dans leur ensemble, qu'il a fondé sa décision, entre autres, sur les deux motifs suivants: (i) il n'était pas convaincu hors de tout doute raisonnable que Ciglen a agi dans une intention coupable, et (ii) il n'était pas convaincu hors de tout doute raisonnable que les bénéficiaires en question ont constitué un revenu imposable. A mon avis, ces deux motifs de décision sont distincts et, dans l'un comme dans l'autre, la question de savoir si sa conclusion est juste ou erronée n'est pas une question de droit seulement.

Le droit d'appel que l'article 584(1)(a) du *Code criminel* accorde au «procureur général ou à un conseil ayant reçu de lui des instructions» est inconnu en *common law*. Il n'existe pas en Angleterre, bien qu'on le trouve dans certains autres pays du Commonwealth. C'est une loi qui le crée et qui en fixe strictement la portée. Le pouvoir qu'a la Cour d'appel d'écarter le

<sup>4</sup> [1969] S.C.R. 373, 3 C.C.C. 249, 4 D.L.R. (3d) 98.

<sup>4</sup> [1969] R.C.S. 373, 3 C.C.C. 249, 4 D.L.R. (3d) 98.

court of competent jurisdiction acquitting an accused of an indictable offence extends only to grounds of appeal that involve questions of law alone. It is, I suggest, of the utmost importance that the Courts should guard against extending this power by judicial decision to cases, not falling strictly within the terms of the statute creating it, in which the Court of Appeal is satisfied that the judgment of acquittal is clearly wrong. When an appeal is brought from a conviction of an indictable offence the Court of Appeal has power to allow the appeal if "it is of the opinion that the verdict should be set aside on the ground that it is unreasonable or cannot be supported by the evidence"; but that Court has no corresponding power in an appeal from an acquittal; such a power could be conferred only by Parliament; its creation would be without precedent in the Commonwealth.

For the reasons set out above it is my opinion that the judgment of the learned trial Judge acquitting the appellant was based on one or more distinct grounds that do not involve questions of law alone and that this case is governed by our decisions in *The Queen v. Warner, supra*, and *Lampard v. The Queen, supra*. It follows from this that the Court of Appeal should have dismissed the Crown's appeal.

I would allow the appeal, set aside the judgment of the Court of Appeal and restore the judgment at trial acquitting the appellant.

The judgment of FAUTEUX, ABBOTT, MARTLAND and JUDSON J. J. was delivered by

MARTLAND J.—I am in agreement with the view expressed by Aylesworth J.A., who delivered the reasons for judgment of the Court of Appeal<sup>5</sup>, that the trial judge erred in law in his interpretation of the meaning of the word "suppression", which appeared in the indictment in the phrase "by suppressing taxable income of the said Samuel Ciglen." I agree with him, also, that there was error in law in attributing to the Minister the duty of determining whether the impugned transactions resulted in taxable income or capital gain.

<sup>5</sup> (1969), 69 D.T.C. 5045.

jugement d'un tribunal compétent qui a prononcé l'acquiescement d'une personne accusée d'un acte criminel ne s'étend qu'aux moyens d'appel qui comportent une question de droit seulement. A mon avis, il est extrêmement important que les cours se gardent d'étendre ce pouvoir par des décisions judiciaires à des causes qui ne tombent pas carrément dans le cadre de la loi qui l'a créé mais où la Cour d'appel est convaincue que le jugement d'acquiescement est clairement erroné. Lorsqu'un appel est interjeté d'une déclaration de culpabilité d'un acte criminel, la Cour d'appel peut l'accueillir «si elle est d'avis que le verdict doit être rejeté pour le motif qu'il est déraisonnable ou ne peut pas s'appuyer sur la preuve»; mais elle n'a pas un pouvoir équivalent dans le cas d'un acquiescement; le Parlement seul peut conférer un tel pouvoir; le créer serait sans précédent dans le Commonwealth.

Pour les motifs énoncés ci-dessus, je suis d'avis que la décision du savant Juge de première instance d'acquiescer l'accusé est fondée sur des motifs distincts qui ne comportent pas seulement des questions de droit et que la présente instance est régie par nos arrêts dans *La Reine c. Warner* et *Lampard c. La Reine*, précités. Il s'ensuit que la Cour d'appel aurait dû rejeter l'appel de la poursuite.

J'accueillerais le pourvoi, infirmerais l'arrêt de la Cour d'appel et rétablirais le jugement d'acquiescement du tribunal de première instance.

Le jugement des JUGES FAUTEUX, ABBOTT, MARTLAND et JUDSON a été rendu par

LE JUGE MARTLAND—Je me range à l'avis exprimé par le Juge d'appel Aylesworth, qui a rédigé les motifs du jugement de la Cour d'appel<sup>5</sup>, à l'effet que le Juge de première instance a commis une erreur de droit dans son interprétation du mot dissimulation, qui figure dans l'acte d'accusation dans la phrase [TRADUCTION] «en dissimulant du revenu imposable desdits Samuel Ciglen . . .». Je suis également d'accord avec lui pour dire que c'est une erreur de droit que d'attribuer au ministre l'obligation de déterminer si les transactions en litige ont produit du revenu imposable ou un gain de capital.

<sup>5</sup> (1969), 69 D.T.C. 5045.

The trial judge found as a fact, in connection with the "Kroy-Fulton deal":

At this point, however, I would find as a fact that, at the time of the delivery of the shares to the Bank of Nova Scotia, March 19th, 1956, Ciglen exercised such control over the said shares that it is a reasonable inference he had a beneficial interest in the same. He used the shares as if they were his own property. I would also find as a fact that the rewritten General Ledger of Torny was a falsification of the facts as they occurred at the time of the Fulton deal.

Later in his reasons he said this:

. . . the Crown has clearly made out a *prima facie* case of an agreement between Samuel Ciglen and Torny Financial Corporation Limited to treat these matters as having been Torny transactions. Whether such an allocation can be equated with an intention to evade tax payable through suppression or in the light of its disclosure in the P.O.G.N. reports albeit as a Torny transaction as an attempt to attract no tax is open to serious doubt. In my view, suppression denotes something more than an allocation and is a total failure to account. It is for this reason that the explanations put forth in the P.O.G.N. reports by way of adjusting entries must be shown as false.

This is a statement of the understanding of the trial judge as to what evidence was necessary to establish a suppressing of taxable income. A falsification of the true facts, by attributing transactions which were his own, to Torny, would not be sufficient. Only a total failure to account would be enough.

This was an error in law, and his conclusion as to the guilt of the appellant has to be considered in the light of that error. That conclusion is expressed later, as follows:

Having dealt with the P.O.G.N. reports, which in law are evidence both for and against the accused Ciglen, I am of the opinion that these reports have raised a reasonable doubt in my mind as to the guilt of the accused Ciglen for the offence of conspiracy as charged.

Le Juge de première instance a fait la constatation suivante, en ce qui a trait à «l'affaire Kroy-Fulton»:

[TRADUCTION] A ce stade, cependant, je constate le fait qu'au moment de la délivrance des actions à la Banque de la Nouvelle-Écosse, le 19 mars 1956, Ciglen exerçait une telle maîtrise sur lesdites actions qu'on peut raisonnablement déduire qu'il en était le vrai propriétaire. Il a disposé de ces actions comme de son bien. Je dois conclure également que le remaniement des écritures au grand livre de Torny était une falsification des faits qui se sont produits à l'époque de l'affaire Fulton.

Plus loin dans ses motifs, il poursuit:

[TRADUCTION] . . . la poursuite a clairement établi une preuve *prima facie* d'une entente entre Samuel Ciglen et Torny Financial Corporation Limited pour traiter ces affaires comme des transactions de Torny. Il est permis de douter sérieusement qu'on puisse assimiler une telle attribution à l'intention d'éviter le paiement d'un impôt par le recours à la dissimulation ou, à la lumière de la révélation qui en est faite dans les rapports P.O.G.N. (bien qu'au titre d'une transaction de Torny), à une tentative de se soustraire à l'imposition. A mon avis, la dissimulation va au-delà d'une attribution et elle est un défaut absolu de rendre compte. C'est pourquoi il aurait fallu démontrer la fausseté des explications que donnent les rapports P.O.G.N. au moyen d'écritures rectificatives.

C'est là un exposé de ce que le Juge de première instance estime constituer les éléments de preuve nécessaires pour établir qu'il y a eu dissimulation de revenu imposable. Fausser les faits réels en attribuant à Torny des transactions de l'appelant ne constitue pas une preuve suffisante; seul un défaut absolu de rendre compte suffirait.

Il s'agit là d'une erreur de droit et c'est à la lumière de cette erreur qu'il faut étudier la conclusion qu'il a tirée quant à la culpabilité de l'appelant. Cette conclusion, il l'a exprimée plus loin dans les termes suivants:

[TRADUCTION] Ayant traité des rapports P.O.G.N. qui, en droit, constituent une preuve à la fois en faveur de l'accusé Ciglen et contre lui, je dois dire qu'ils ont fait naître en mon esprit un doute raisonnable sur sa culpabilité à l'égard de l'accusation de conspiration portée contre lui.

As Aylesworth J.A. has pointed out, the P.O.G.N. reports, which were auditors' reports, were based, and had to be based, on Torny's ledger, which, the trial judge had already found, had been rewritten and was a falsification of the facts of the Kroy-Fulton deal.

They did disclose an allocation of income to Torny. The trial judge, even though they disclosed an allocation which he himself had found to be false, felt that they created a reasonable doubt as to the appellant's guilt. But in so holding he was applying an erroneous concept as to what evidence was necessary to establish suppression.

The trial judge also erred in law when considering whether the impugned transaction resulted in taxable income to the appellant. I cite the following passages from his judgment:

Traditionally, profits derived from the sale of stocks and bonds have not been treated as income by the Department of National Revenue even though it is conceded that this is an anomaly under the law relating to the distinction between capital gains and income. It does not appear to me to be within the purview of this Court to determine whether the profits received here are income as proceeds of a business or a capital gain.

It is in the discretion of the Minister of National Revenue and he has not seen fit to make such a designation in this case. Were he to do so, this issue would be subject to review by the Income Tax Appeal Board and/or the Exchequer Court in the manner provided for in the Income Tax Act. Under the circumstances, this Court is unable, on the evidence before it, and taking the case for the Crown at its highest, to determine whether the profits so derived are, beyond a reasonable doubt, income in the hands of the two accused as opposed to capital gains.

\* \* \*

If I am to look at this case in its broadest terms from the standpoint of a conspiracy to do an illegal act, in my view, it would be incumbent upon the Crown to demonstrate that there would be an evasion of a tax liability. On the evidence I am unable to say whether the moneys are subject to tax.

\* \* \*

Comme le Juge d'appel Aylesworth l'a signalé, les rapports P.O.G.N. sont des rapports de vérificateurs fondés, à juste titre, sur les livres de comptabilité de Torny, lesquels ont été remaniés et constituent une falsification des faits pertinents à l'affaire Kroy-Fulton, comme l'a antérieurement constaté le Juge de première instance.

Ces rapports font état d'une attribution de revenu à Torny. Et le Juge de première instance bien qu'il ait lui-même conclu que ces rapports font mention d'une fausse attribution, n'en pense pas moins qu'ils créent un doute raisonnable quant à la culpabilité de l'appellant. En concluant comme il le fait, il applique une théorie erronée concernant la nature de la preuve nécessaire pour établir qu'il y a eu dissimulation.

Le Juge de première instance a également fait une erreur de droit en déterminant si l'appellant avait tiré un revenu imposable des affaires en litige. Je cite ici des extraits de son jugement:

[TRADUCTION] C'est la coutume au ministère du Revenu national de ne pas traiter comme revenu les bénéfices découlant de la vente d'actions et d'obligations quoique l'on convienne que cela est une anomalie, en regard de la loi sur la distinction entre les gains de capital et le revenu. A mon avis, il n'est pas du ressort de cette Cour de déterminer si les bénéfices touchés en l'instance sont un revenu découlant d'une entreprise ou un gain de capital.

Cela est laissé à la discrétion du ministre du Revenu national et, dans le cas présent, il n'a pas jugé à propos de faire cette détermination. S'il l'avait fait, sa décision serait sujette à révision, par la Commission d'appel de l'impôt et/ou par la Cour de l'Échiquier conformément aux prescriptions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Dans les circonstances, vu la preuve offerte et même en donnant tout le poids possible à la preuve de la poursuite, cette Cour ne peut déterminer si les bénéfices ainsi réalisés sont, hors de tout doute raisonnable, du revenu entre les mains des deux accusés, plutôt que des gains de capital.

\* \* \*

Pour examiner cette affaire dans toute son ampleur du point de vue d'une conspiration pour commettre un acte illicite, je suis d'avis qu'il incombait à la poursuite de démontrer qu'il y avait fraude fiscale. La preuve offerte ne me permet pas de dire que les fonds en question sont assujettis à l'impôt.

\* \* \*

However, I am of the view that, unless there is a statutory onus, and there is none in the Income Tax Act, nothing displaces the ordinary law in relation to a criminal case, which is that the Crown must establish the guilt of the accused beyond a reasonable doubt and whether these transactions are capital gain or not are matters that should be determined by the Minister, and are not facts peculiarly within the knowledge of the accused. Had the Minister made an assessment, then the duty of explanation would arise.

The trial judge erred in law in holding that the determination as to whether the profits were income or capital gains was for the Minister, and beyond the purview of the Court, and that he was unable to make a decision on the evidence before him.

As Aylesworth J. A. points out, the trial judge had actually made a finding of fact on this point, when he said:

There does not seem to be much doubt on the evidence that both Ciglen and Black, through the assistance of various individuals and companies, actively engaged in the promotion and sale and thus in the trading of shares of Great Sweet Grass and Kroy.

In the penultimate paragraph of his judgment, the trial judge, dealing with the issue of a guilty mind, said this:

Since a taxpayer is entitled to adopt a position that will not attract any tax as opposed to wilfully evading payment of tax imposed by the Act, and if such a course of conduct is open to a taxpayer, it has a direct bearing on the issue of a guilty mind.

He approaches that issue by relying upon the proposition which was stated by Lord Tomlin in *The Commissioners of Inland Revenue v. The Duke of Westminster*<sup>6</sup>:

Every man is entitled if he can to order his affairs so as that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be.

But in relation to the Kroy-Fulton deal, that can have no relevance, when, on the trial judge's

Toutefois, je suis d'avis qu'en l'absence d'une présomption légale, ce qu'on ne trouve pas dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, rien n'écarte le principe général de droit en matière criminelle, savoir qu'il incombe à la poursuite d'établir la culpabilité de l'accusé hors de tout doute raisonnable, et la question de savoir si ces transactions sont des gains de capital doit être tranchée par le ministre, car l'accusé n'a pas une connaissance particulière de ces faits. Si le ministre avait établi une cotisation, alors l'obligation de fournir une explication surgirait.

Le Juge de première instance a commis une erreur de droit en décidant que c'est au ministre qu'il appartient de déterminer si les bénéfiques constituent du revenu ou des gains de capital, que cette question n'est pas du ressort de la Cour, et que la preuve offerte ne lui permettait pas de la trancher.

Comme l'a souligné le Juge d'appel Aylesworth, le Juge de première instance a tiré une conclusion de fait sur ce point lorsqu'il a dit:

[TRADUCTION] Il n'y a pas grand doute d'après la preuve que Ciglen et Black, avec l'aide de personnes et sociétés diverses, ont activement fait la promotion et la vente, donc le commerce, des actions de Great Sweet Grass et de Kroy.

Dans l'avant-dernier alinéa de son jugement, le Juge de première instance, traitant de l'intention coupable, dit:

[TRADUCTION] Étant donné qu'un contribuable a le droit d'adopter des mesures qui ne l'assujettissent pas à l'impôt, mais non d'éluder le paiement de l'impôt prélevé par la loi, et puisque cette ligne de conduite est permise, cela est en relation directe avec la question de l'intention coupable.

Sur cette question, il s'appuie sur la théorie exposée par Lord Tomlin dans *The Commissioners of Inland Revenue v. The Duke of Westminster*<sup>6</sup>:

[TRADUCTION] Tout homme a le droit, s'il le peut, de diriger ses affaires de façon que son assujettissement aux impôts prescrits par les lois soit moindre qu'il ne le serait autrement.

Mais, dans le cas de l'affaire Kroy-Fulton, cela ne peut être à considérer, car le Juge de première

<sup>6</sup> [1936] 1 A.C. 1 at 19.

<sup>6</sup> [1936] 1 A.C. 1 à 19.

own finding, records were deliberately falsified in order to allocate profits accruing to the appellant to Torny.

The trial judge concluded his reasons by saying, immediately after the paragraph above quoted:

I am unable to establish by inference from the conduct of the accused and the cumulative effect of the evidence herein, any agreement to conspire as charged in the indictment, the accused Samuel Ciglen is acquitted.

For the appellant it is urged that this is a finding of fact or of mixed fact and law, and, therefore, not subject to appeal by the Crown. But when the trial judge reached that conclusion, for the reasons already outlined, he was considering the evidence under a misconception of law as to what was necessary to be proved in order to establish the Crown's case. The error in this case was as to the legal effect of facts which he had found, and that is an error of law. Chief Justice Anglin, in *Belyea v. R.*<sup>7</sup>, said this:

The right of appeal by the Attorney-General, conferred by s. 1013 (4), *Cr. C.*, as enacted by c. 11, s. 28, of the Statutes of Canada, 1930, is, no doubt, confined to "questions of law." That implies, if it means anything at all, that there can be no attack by him in the Appellate Divisional Court on the correctness of any of the findings of fact. But we cannot regard that provision as excluding the right of the Appellate Divisional Court, where a conclusion of mixed law and fact, such as is the guilt or innocence of the accused, depends, as it does here, upon the legal effect of certain findings of fact made by the judge or the jury, as the case may be, to enquire into the soundness of that conclusion, since we cannot regard it as anything else but a question of law,—especially where, as here, it is a clear result of misdirection of himself in law by the learned trial judge.

I do not regard the judgment of this Court in *Warner v. R.*<sup>8</sup>, as affecting the application of that

instance a lui-même constaté que des livres ont été falsifiés pour attribuer à Torny des bénéfices revenant à l'appelant.

Le Juge de première instance termine l'exposé de ses motifs en disant, immédiatement après le dernier paragraphe cité:

[TRADUCTION] Je ne puis inférer de la conduite de l'accusé et de l'accumulation des éléments de preuve, que la conspiration décrite dans l'acte d'accusation a existé; l'accusé, Samuel Ciglen, est acquitté.

Pour l'appelant, on a fait valoir que la décision repose sur une question de fait ou une question mixte de fait et de droit et, par conséquent, qu'elle ne peut donner lieu à un appel de la poursuite. Mais lorsque le Juge de première instance arrive à cette conclusion, pour les motifs déjà relatés plus haut, il considère la preuve du point de vue de sa propre conception erronée de ce qu'il faut nécessairement établir pour faire la preuve de la poursuite. L'erreur commise en cette cause porte sur l'effet juridique des faits qu'il a constaté et, partant, c'est une erreur de droit. Dans *Belyea c. Le Roi*<sup>7</sup>, le Juge en chef Anglin dit, à la p. 296:

[TRADUCTION] Le droit d'appel donné au procureur général par l'article 1013(4) du *Code criminel*, ajouté par l'art. 11, ch. 28 S.C. 1930, se limite, il est vrai, aux «questions de droit». Cela implique, si ce droit doit signifier quelque chose, que le procureur général ne peut contester, à la Chambre d'appel, l'exactitude des conclusions sur les faits. Nous ne pouvons cependant considérer que cette disposition prive la Chambre d'appel du droit de vérifier le bien-fondé d'une décision lorsque cette décision sur une question mixte de droit et de fait, telle que la culpabilité ou la non-culpabilité de l'accusé, dépend comme c'est le cas ici, de la portée, en droit, de certaines conclusions de fait du juge ou du jury, selon le cas, puisque nous ne pouvons pas considérer cette décision autrement que comme une question de droit, spécialement lorsque, comme dans le cas présent, elle résulte clairement d'une erreur de droit de la part du savant Juge de première instance.

Je n'estime pas que la décision de cette Cour dans *Warner c. La Reine*<sup>8</sup> ait une portée quel-

<sup>7</sup> [1932] S.C.R. 279 at 296, 57 C.C.C. 318, 2 D.L.R. 88.

<sup>8</sup> [1961] S.C.R. 144, 34 C.R. 246, 128 C.C.C. 366.

<sup>7</sup> [1932] R.C.S. 279 à 296, 57 C.C.C. 318, 2 D.L.R. 88.

<sup>8</sup> [1961] R.C.S. 144, 34 C.R. 246, 128 C.C.C. 366.



principle to the circumstances of this case. In that case, on an appeal by the accused from a conviction of murder, the Chief Justice of Alberta, delivering the unanimous reasons of the Appellate Division, on appeal, said:

I am strongly of the opinion that the verdict of murder cannot be supported by the evidence. But I feel I must go further, and set out other reasons for setting aside the conviction.

The majority of this Court, on a five to four division, dismissed the Crown's appeal from this judgment.

Chief Justice Kerwin said, at p. 147:

I read the first sentence as meaning that the Chief Justice considered that the evidence was not sufficient to support a conviction,—which is a question of fact.

Cartwright J., as he then was, delivering the reasons of himself and two other members of the Court, held that this first ground of decision was a distinct ground, upon which the judgment was based, and was a ground raising no question of law in the strict sense.

Under s. 592 (1) of the *Criminal Code* the Appellate Division, on an appeal against conviction, was empowered to allow the appeal where the verdict could not be supported by the evidence, as well as where the verdict, at trial, involved a wrong decision on a question of law. Under s. 597, on appeal from the Appellate Division, this Court was only empowered to allow an appeal from the decision of the Appellate Division on a question of law.

Cartwright J. said, at p. 149:

So far as the judgment of the Appellate Division is based on the first ground mentioned, this Court is powerless to interfere with it. The question whether the Appellate Division was right in proceeding on this ground is not a question of law in the strict sense. It is a question of fact or, at the best from the point of view of the appellant, a mixed question of fact and law.

At p. 152 he said:

I conclude that the Appellate Division quashed the conviction on the ground *inter alia* that it can-

conque sur l'application de ce principe aux circonstances de la présente cause. Dans cette cause-là, le Juge en chef de l'Alberta, qui a rendu l'arrêt unanime de la Chambre d'appel, sur l'appel par l'inculpé d'une condamnation pour meurtre, dit:

[TRADUCTION] Je suis fortement d'avis que la preuve ne peut étayer le verdict de meurtre. Mais je crois de mon devoir d'aller plus loin et d'exposer d'autres motifs d'écarter la condamnation.

A la majorité, par cinq voix contre quatre, cette Cour a rejeté le pourvoi de la poursuite à l'encontre de l'arrêt précité.

A la page 147, le Juge en Chef Kerwin dit:

[TRADUCTION] La première phrase, comme je la lis, signifie que le Juge en chef estime que la preuve n'était pas suffisante pour étayer une condamnation,—et c'est une question de fait.

Le Juge Cartwright, alors Juge puîné, énonçant ses propres motifs et ceux de deux autres membres de cette Cour, a déclaré que ce premier motif de jugement était un motif distinct sur lequel était fondé l'arrêt et qu'il ne soulevait aucune question de droit au sens strict.

En vertu de l'art. 592(1) du *Code criminel*, sur l'appel d'une condamnation la Chambre d'appel peut accueillir l'appel lorsque le verdict ne peut pas s'appuyer sur la preuve, tout comme lorsque le verdict, en cour de première instance, constitue une décision erronée sur une question de droit. Aux termes de l'art 597, cette Cour ne peut accueillir que sur une question de droit un pourvoi à l'encontre d'un arrêt de la Chambre d'appel.

Le Juge Cartwright dit, à la p. 149:

[TRADUCTION] Pour autant que l'arrêt de la Chambre d'appel se fonde sur le premier motif mentionné, cette Cour n'a pas le droit de réformer sa décision. La question de savoir si la Chambre d'appel a eu raison d'invoquer ce motif n'est pas une question de droit au sens strict du mot. C'est une question de fait ou, au mieux, du point de vue de l'appelant, une question mixte de fait et de droit.

A la p. 152, il poursuit:

[TRADUCTION] Je conclus que la Chambre d'appel a annulé la condamnation en se fondant, entre autres

not be supported by the evidence, that this was a distinct ground on which its judgment was based, that it is a ground raising no question of law in the strict sense and that it is *nihil ad rem* that the judgment was based also on other grounds raising such points of law.

No opinion was expressed by the majority of the Court as to what the situation would have been if the decision expressed by the Appellate Division that the verdict could not be supported by the evidence had been based upon a mistaken view as to the law applicable. That issue did, however, arise in *R. v. Lemire*<sup>9</sup>, a case in which, on an appeal from conviction, the appellate court had held that certain evidence created a reasonable doubt as to the guilt of the accused. At p. 192, the view of the majority of this Court on that issue was expressed as follows:

In my opinion, on an appeal from a conviction, if an appellate court allows the appeal on the ground that certain specified evidence creates a reasonable doubt as to the guilt of the accused, when, on a proper view of the law, that evidence is not capable of creating any doubt as to his guilt, there is an error in law.

In the present case, the situation is that, while the trial judge has stated that he was unable to establish, by inference from the evidence, an agreement to conspire as charged in the indictment, he has, in his own reasons, shown that what he considered to be necessary to establish an agreement to conspire, as charged in the indictment, was based upon an erroneous conception of the law.

I would dismiss the appeal.

The judgment of Ritchie and Pigeon J. J. was delivered by

RITCHIE J.—I share the opinion, as expressed in the reasons for judgment of my brothers Martland and Spence, that the learned trial judge's finding of reasonable doubt as to the guilt of the appellant was founded in error at law and on a misapplication of the law to the evidence; his judgment was therefore in my view the proper

choses, sur le fait que la preuve n'appuie pas ce verdict, qu'il y a là un motif distinct sur lequel la décision est fondée et qui ne soulève aucune question de droit au sens strict, et qu'il importe peu que le jugement soit également fondé sur d'autres motifs comportant de telles questions de droit.

La majorité de la Cour ne s'est pas prononcée sur ce qu'aurait été la situation si la Chambre d'appel avait fondé sur une interprétation erronée de la loi applicable son arrêt portant que la preuve ne suffisait pas à étayer le verdict. Cette question s'est cependant posée dans *La Reine c. Lemire*<sup>9</sup>, une cause où, sur l'appel d'une déclaration de culpabilité, la Cour d'appel avait statué que certains éléments de preuve créaient un doute raisonnable quant à la culpabilité de l'appelant. L'opinion de la majorité de cette Cour s'est exprimée comme suit (à la p. 192):

[TRADUCTION] Je suis d'avis que si le tribunal d'appel accueille un appel d'une déclaration de culpabilité pour le motif qu'un certain élément de preuve crée un doute raisonnable sur la culpabilité du prévenu alors que, selon une interprétation correcte du droit, cet élément de preuve ne peut créer un doute raisonnable sur sa culpabilité, il y a erreur de droit.

Dans la présente cause, la situation est la suivante: quoique le Juge de première instance ait déclaré ne pouvoir, d'après la preuve, conclure à l'existence de la conspiration décrite dans l'acte d'accusation, il a, dans ses motifs, démontré que ce qu'il considère nécessaire pour établir la preuve d'une conspiration, comme celle que décrit l'acte d'accusation, se fonde sur une conception erronée du droit.

Je suis d'avis de rejeter le pourvoi.

Le jugement des JUGES RITCHIE et PIGEON a été rendu par

LE JUGE RITCHIE—Je partage l'avis exprimé par mes collègues les Juges Martland et Spence dans leurs motifs de jugement à l'effet que la conclusion du savant Juge de première instance, en ce qui a trait à l'existence d'un doute raisonnable sur la culpabilité de l'appelant, repose sur une erreur de droit et une fausse application de la

<sup>9</sup> [1965] S.C.R. 174, 4 C.C.C. 11, 51 D.L.R. (2d) 312.

<sup>9</sup> [1965] R.C.S. 174, 4 C.C.C. 11, 51 D.L.R. (2d) 312.

subject of an appeal by the Attorney General of Canada under the provisions of s. 584 (1) (a) of the *Criminal Code*.

I would accordingly dismiss this appeal.

SPENCE J.—This is an appeal from the judgment of the Court of Appeal for Ontario<sup>10</sup> pronounced on January 7, 1969. By that judgment, the Court of Appeal for Ontario allowed an appeal from the judgment of Rogers, Co. Ct. J., pronounced on February 28, 1967, in which he acquitted the appellant and his co-accused Morris Black, and directed a conviction of Ciglen in lieu thereof.

The Attorney General for Canada had appealed to the Court of Appeal from the acquittal of both accused. The Court of Appeal, in its judgment, confirmed the acquittal as to the accused Black and there is no further appeal as to that accused.

The appellant and his co-accused, Morris Black, were charged in the indictment as follows:

That during the years 1955, 1956 and 1957, at the said Municipality of Metropolitan Toronto, and at other divers places, did, unlawfully, conspire together, the one with the other and with Torny Financial Corporation Ltd., Compania de Inversiones Amcub, S.A., otherwise known as Amcub Investment Company Incorporated, Ontario Cobalt Mines Limited, Glenrich Uranium Mines Limited, Albontec Development Company Limited and Americana Trading Company Limited and with persons unknown or with someone or more of them, to wilfully evade payment of taxes imposed on the said Samuel Ciglen and the said Morris Black by the Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, by suppressing taxable income of the said Samuel Ciglen and the said Morris Black from the sale of common shares of Great Sweet Grass Oils Limited and Kroy Oils Limited for the taxation year 1956, in violation of Section 132(1)(d) of the said Act, contrary to Section 132(1)(e) of the said Act.

The charges were based upon an exceedingly complicated series of transactions in reference to the shares in two corporations, Great Sweet Grass

loi en regard de la preuve: je suis donc d'avis que c'est à bon droit que le procureur général du Canada a interjeté appel en vertu des dispositions de l'art. 584(1)(a) du *Code criminel*.

En conséquence, je suis d'avis de rejeter le pourvoi.

LE JUGE SPENCE—Le pourvoi est à l'encontre d'un arrêt prononcé par la Cour d'appel de l'Ontario<sup>10</sup> le 7 janvier 1969. Elle y accueille l'appel d'une décision rendue le 28 février 1967 par le Juge de comté Rogers, acquittant l'appelant et son co-accusé, Morris Black, et elle ordonne d'inscrire un jugement de culpabilité contre Ciglen.

Le procureur général du Canada a interjeté appel à la Cour d'appel de l'acquiescement des deux accusés. L'arrêt de la Cour d'appel a confirmé l'acquiescement de l'accusé Black et aucun pourvoi n'a été interjeté dans son cas.

L'acte d'accusation contre l'appelant et son co-accusé Morris Black se lit comme suit:

[TRADUCTION] Qu'au cours des années 1955, 1956 et 1957, en ladite Municipality of Metropolitan Toronto et en divers autres lieux, (ils) ont illégalement conspiré, l'un avec l'autre et avec Torny Financial Corporation Ltd., Compania de Inversiones Amcub, S.A., autrement connue sous le nom de Amcub Investment Company Incorporated, Ontario Cobalt Mines Limited, Glenrich Uranium Mines Limited, Albontec Development Company Limited et Americana Trading Company Limited et avec des personnes inconnues ou avec l'une ou plusieurs d'entre elles, pour éluder volontairement le paiement d'impôts établis à la charge desdits Samuel Ciglen et Morris Black en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (S.R.C. 1952, c. 148), en dissimulant du revenu imposable desdits Samuel Ciglen et Morris Black pour l'année d'imposition 1956 provenant de la vente d'actions ordinaires de Great Sweet Grass Oils Limited et Kroy Oils Limited et ce, en violation de l'article 132(1)(d) de ladite loi, contrairement à l'article 132(1)(e) de ladite loi.

Les accusations sont basées sur une série excessivement compliquée de transactions relatives aux actions des deux sociétés Great Sweet Grass

<sup>10</sup> (1969), 69 D.T.C. 5045.

<sup>10</sup> (1969), 69 D.T.C. 5045.

Oils Limited et Kroy Oils Limited. A la suite abortive trial, lasting 68 days and terminated by the unfortunate death of the first trial court judge, the second trial took 115 days before His Honour Judge Rogers in the County Court of the County of York. The accused called no evidence. At the first trial, in response to a demand for particulars of the "persons unknown" referred to in the indictment, the Crown named 32 co-conspirators. At the new trial, 14 additional co-conspirators were named. The argument on appeal required 24 days. The material is most voluminous—over 1500 exhibits, several of them consisting of many documents, were filed.

At trial, four different so-called deals or series of transactions were examined. Those deals were known as the Pitt deal, the Depositors Mutual Deal, the Kroy-Fulton Deal, and the Kroy-Coronet Deal. As I have said, the learned trial judge acquitted both accused in reference to all four deals. The judgment in the Court of Appeal for Ontario was given by Aylesworth J. A. in a very detailed and carefully worked out set of reasons which cover 39 printed pages. In those reasons, Aylesworth J.A. affirmed the acquittal of the accused Black and accepted the trial judge's acquittal of the accused Ciglen as to the Pitt deal, the Depositors Mutual deal, and the Kroy-Coronet deal, although the learned justice in appeal was very puzzled by the learned trial judge's findings of fact involved in the acquittal of the accused Ciglen as to any one of those three deals. Aylesworth J.A. said:

There remains for consideration the effect of the evidence and findings made by the trial Judge with respect to the Kroy-Fulton deal so far as they affect Ciglen and the position in law of the respondent Black in the appeal as a whole.

I have quoted earlier the finding of the trial Judge that the Kroy-Fulton deal was Ciglen's own deal and that ex post facto by falsification of records an attempt was made in agreement with Torny to treat the deal as a Torny deal. Moreover, as the trial Judge found, Ciglen, in his personal amended income tax return for 1956, claimed as a deduction bank inter-

Oils Limited and Kroy Oils Limited. After an d'un procès avorté, terminé inopinément après 68 jours d'audience par le décès du Juge de première instance qui y présidait, un second procès s'est déroulé pendant 115 jours sous la présidence de Son Honneur le Juge Rogers de la Cour du comté d'York. L'accusé n'a produit aucune preuve. Au cours du premier procès, en réponse à une demande de précisions sur les «personnes inconnues» mentionnées dans l'acte d'accusation, la poursuite a nommé 32 conspirateurs. Au second procès, elle a ajouté 14 noms à cette liste. En appel, les plaidoiries ont pris 24 jours. La documentation est très volumineuse: plus de 1,500 pièces ont été produites, dont plusieurs se composent de nombreux documents.

Au procès, on a fait l'étude de quatre différentes affaires ou séries de transactions. Ce sont l'affaire Pitt, l'affaire Depositors Mutual, l'affaire Kroy-Fulton et l'affaire Kroy-Coronet. Comme je l'ai déjà dit, le savant Juge de première instance a acquitté les deux accusés sur chacune des quatre affaires. L'arrêt de la Cour d'appel de l'Ontario a été rendu par le Juge d'appel Aylesworth, qui a fait un exposé de motifs très détaillé et très soigné, couvrant 39 pages du dossier imprimé. Le Juge d'appel Aylesworth y confirme l'acquittement de l'accusé Black et accepte le décision du Juge de première instance d'acquitter l'accusé Ciglen sur les affaires Pitt, Depositors Mutual et Kroy-Coronet, bien que les conclusions de fait du savant Juge de première instance motivant l'acquittement de l'accusé Ciglen au sujet de ces trois affaires-là aient laissé le savant Juge d'appel fort perplexe. Ce dernier dit:

[TRADUCTION] Il reste à étudier la portée de la preuve et des conclusions du Juge de première instance sur l'affaire Kroy-Fulton, dans la mesure où elles intéressent Ciglen et influent sur la position juridique de l'intimé Black dans cet appel.

J'ai déjà rapporté la conclusion du Juge de première instance portant que l'affaire Kroy-Fulton était celle de Ciglen lui-même et, qu'après le fait, par la falsification des livres et en accord avec Torny, on a tenté de traiter l'affaire comme celle de Torny. En outre, et c'est une conclusion du Juge de première instance, dans sa déclaration modifiée de revenu

est on an overdraft he had been allowed by his bank in connection with his financing of the deal. The trial Judge found that—

Insofar as the back-dating is concerned, I have already dealt with this and it is not a piece of evidence from which I can infer the guilt of the accused as inconsistent with his innocence and that such is not an unusual practice in any office when the purpose of it is to document what in fact has occurred so that back-dating in itself is a neutral piece of evidence.

I should not like to think that in these observations the trial Judge was directing his mind to the falsification of documents which he found to have occurred with respect to the Kroy-Fulton deal. Falsification of documents for one's own benefit surely is the most cogent evidence of the existence of the benefit itself—in this case, the existence of profits and profits in "trading in shares" as found by the trial Judge—and the suppression of those profits as personal to the accused Ciglen.

Again, I find it difficult in the extreme to follow the trial Judge's reasoning in acquitting Ciglen. Given the finding he made, what possible inference can be drawn other than Ciglen's guilt as charged? He is shown to have been engaged in the business of trading in the Great Sweet Grass and Kroy shares, to have made a profit, to have conspired with Torny wilfully to evade payment of taxes for which he personally became liable by depicting the profits as those of Torny; the profits as profits of Torny would be subject to different rates and tax considerations than would be the case relative to taxation of Ciglen's personal profits. He "suppressed" his taxable income in conspiracy with Torny by falsely attributing that income to Torny. The trial judge expressed his views in part thus:

Whether such an allocation can be equated with an intention to evade tax payable through suppression or in the light of its disclosure in the P.O.G.N. reports albeit as a Torny transaction, as an attempt to attract no tax is open to serious doubt. In my view, suppression denotes something more than an allocation and is a total failure

pour l'année d'imposition 1956, Ciglen a réclamé la déduction des intérêts payés à sa banque sur un découvert relié à son financement de l'affaire. Le Juge de première instance a conclu:

[TRADUCTION] Quant au fait d'avoir antidaté des documents, j'en ai déjà traité et il ne constitue pas un élément de preuve dont je puisse inférer la culpabilité de l'accusé parce que ce serait incompatible avec son innocence, car ce n'est pas une pratique inhabituelle dans les bureaux d'affaires lorsqu'on veut ainsi consigner par écrit ce qui s'est réellement produit et il s'ensuit que l'antidate en elle-même ne constitue pas un élément de preuve positive.

Je ne veux pas croire qu'en exprimant ces remarques, le Juge de première instance avait à l'esprit la falsification de documents dont il a constaté l'existence au sujet de l'affaire Kroy-Fulton. La falsification de documents à son bénéfice personnel est assurément la preuve la plus péremptoire de l'existence du bénéfice lui-même (dans la présente cause, l'existence de profits et, selon les conclusions du Juge de première instance, de profits provenant d'un «commerce d'actions») et de la dissimulation de ces profits comme profits personnels de l'accusé Ciglen.

Je le répète, j'éprouve une extrême difficulté à suivre la raisonnement qui a amené le Juge de première instance à acquitter Ciglen. Vu la conclusion de fait qu'il a tirée, quelle autre déduction était possible que la culpabilité de Ciglen des infractions dont on l'a accusé? Il a été démontré qu'il s'est livré au commerce des actions de Great Sweet Grass et de Kroy, qu'il a réalisé des bénéfices, qu'il a conspiré avec Torny pour éluder volontairement le paiement d'impôts auxquels il était personnellement assujéti, en représentant ces bénéfices comme ceux de Torny; eussent-ils appartenu à Torny, ces bénéfices auraient été assujéttis à des taux et à un traitement différents de ceux applicables à l'imposition des bénéfices personnels de Ciglen. Ce dernier a «dissimulé» son revenu imposable, avec la complicité de Torny en lui attribuant faussement le revenu en question. A ce sujet, le Juge de première instance a en partie exprimé son opinion dans les termes suivants:

[TRADUCTION] Il est permis de douter sérieusement qu'on puisse assimiler une telle attribution à l'intention d'éluder le paiement d'un impôt par le recours à la dissimulation ou, à la lumière de la révélation qui en est faite dans les rapports P.O.G.N. (bien qu'au titre d'une transaction de Torny), à une tentative de se soustraire à l'im-

to account. It is for this reason that the explanation put forth in the P.O.G.N. reports by way of adjusting entries must be shown as false.

He also declared:

However, I am of the view that, unless there is a statutory onus, and there is none in the Income Tax Act, nothing displaces the ordinary law in relation to a criminal case, which is that the Crown must establish the guilt of the accused beyond a reasonable doubt and whether these transactions are capital gain or not, are matters that should be determined by the Minister, and are not facts peculiarly within the knowledge of the accused. Had the Minister made an assessment then the duty of explanation would arise.

And finally:

It seems to this Court that it would be incumbent upon the Crown to demonstrate that there would be an evasion of tax liability by suppression. I am, however, unable to determine on all of the evidence whether the moneys are subject to tax and for this reason, amongst others, I can draw no conclusive inference.

Having dealt with the P.O.G.N. reports, which in law are evidence both for and against the accused Ciglen, I am of the opinion that these reports have raised a reasonable doubt in my mind as to the guilt of the accused Ciglen for the offence of conspiracy as charged.

The finding of fact made by the trial judge as to the Kroy-Fulton deal, which Aylesworth J.A. refers to in the portion of the judgment I quoted above, was also quoted by Aylesworth J.A. in his reasons for judgment and is as follows:

I think it necessary to indicate that if certain shares were alleged by Ciglen to have been purchased by various individuals from Torny, then one would expect the purchaser would be entitled to the difference between the cost and the sale. However, the evidence does not bear this out with respect to some of the purchasers who as mentioned were very vague, and in some instances, the purchasers did not seem to know what it was all about. In my view this is evidence of an agreement between S. Ciglen and Torny to treat the Fulton deal as being a Torny deal, which agreement was made after December,

position. A mon avis, la dissimulation va au-delà d'une attribution et elle est un défaut absolu de rendre compte. C'est pourquoi il aurait fallu démontrer la fausseté des explications que donnent les rapports P.O.G.N. au moyen d'écritures rectificatives.

Il a également dit:

[TRADUCTION] Toutefois, je suis d'avis qu'en l'absence d'une présomption légale, ce qu'on ne trouve pas dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, rien n'écarte le principe général de droit en matière criminelle, savoir qu'il incombe à la poursuite d'établir la culpabilité de l'accusé hors de toute doute raisonnable, et la question de savoir si ces transactions sont des gains de capital doit être tranchée par le ministre, car l'accusé n'a pas une connaissance particulière de ces faits. Si le ministre avait établi une cotisation, alors l'obligation de fournir une explication surgirait.

Et enfin:

[TRADUCTION] Il semble à cette Cour qu'il incombe à la poursuite de démontrer qu'il y a fraude fiscale par dissimulation. Cependant, devant la preuve globale offerte, je suis incapable de déterminer si les fonds en question sont assujettis à l'impôt et, pour ce motif parmi d'autres, je ne puis tirer de déduction concluante.

Ayant traité des rapports P.O.G.N. qui, en droit, constituent une preuve à la fois en faveur de l'accusé Ciglen et contre lui, je dois dire qu'ils ont fait naître en mon esprit un doute raisonnable sur sa culpabilité à l'égard de l'accusation de conspiration portée contre lui.

La conclusion de fait du Juge de première instance quant à l'affaire Kroy-Fulton, conclusion dont le Juge d'appel Aylesworth fait mention dans l'extrait d'arrêt que je viens de citer, est aussi citée textuellement dans les motifs de ce juge d'appel comme suit:

[TRADUCTION] Je crois nécessaire d'indiquer que si, comme le prétend Ciglen, certaines actions avaient été acquises de Torny par diverses personnes, on s'attendrait alors que l'acheteur ait droit à la différence entre le coût des actions et le prix de vente. Néanmoins, les témoignages ne le démontrent pas à l'égard de certains acheteurs qui, nous l'avons déjà dit, ont été très vagues; dans certains cas, les acheteurs ne semblaient pas savoir de quoi il s'agissait. A mon avis, cela prouve une entente entre S. Ciglen et Torny pour traiter l'affaire Fulton comme celle de Torny, entente qui a été conclue

1956 and before November 5th, 1957, and while it is cogent evidence of an attempt to allocate the proceeds of a deal to diminish the incidents of tax liability as it is to evade tax, since it is set forth in the P.O.G.N. reports I shall deal with it in relation to these reports as evidence for and against the accused Ciglen. At this point, however, I would find signé ce fait, je le traiterai à la lumière de ces rap- as a fact that, at the time of the delivery of the shares to the Bank of Nova Scotia, March 19, 1956, Ciglen exercised such control over the said shares that it is a reasonable inference that he had a beneficial interest in the same. He used the shares as if they were his own property. I would also find as a fact that the re-written general ledger of Torny was a falsification of the facts as they occurred at the time of the Fulton deal.

It will be seen therefore that the reasonable doubt which the learned trial judge expressed as giving rise to his acquittal of the accused Ciglen was based on three different questions. The first of those questions dealt with the learned trial judge's view as to the proper definition of the word "suppressing" appearing in the indictment. It was the view of Aylesworth J.A., with which I agree, that there could be no such limitation on the allocation of income to another person, in the present case, one of those associated, to avoid the payment of income tax by attributing income which the taxpayer has received merely as receipts by a trustee or agent for another person. When that attribution is false, it is a suppression of the taxpayer's income for the purpose of evading tax.

The second reason for expressing reasonable doubt was that the Minister had not made any decision fixing the character of the profits on these shares as being income and that unless such decision has been made the accused could not be convicted of a conspiracy to evade the payment of tax on income. As to that view, Aylesworth J.A. said, and again, with respect, I agree with him:

Likewise, he erred in law in attributing to the Minister the duty of determining whether the impugned transactions resulted in taxable income or capital

après le mois de décembre 1956 et avant le 5 novembre 1957. Et bien qu'il y ait là preuve concluante d'une tentative d'attribuer le produit d'une affaire de façon à diminuer l'incidence de l'assujettissement à l'impôt aussi bien qu'à en éluder le paiement, puisque les rapports P.O.G.N. ont conports comme faisant preuve pour l'accusé Ciglen et contre lui. A ce stade, cependant, je constate le fait qu'au moment de la délivrance des actions à la Banque de la Nouvelle-Écosse, le 19 mars 1956, Ciglen exerçait une telle maîtrise sur lesdites actions qu'on peut raisonnablement déduire qu'il en était le vrai propriétaire. Il a disposé de ces actions comme de son bien. Je dois conclure également que le remaniement des écritures au grand livre de Torny était une falsification des faits qui se sont produits à l'époque de l'affaire Fulton.

On peut donc constater que trois questions différentes sont à la source du doute raisonnable que le savant Juge de première instance dit avoir motivé sa décision d'acquitter l'accusé Ciglen. La première de ces questions est l'interprétation que, dans l'esprit du savant Juge de première instance, il convient de donner au mot «dissimulant» dans l'acte d'accusation. De l'avis du savant Juge d'appel Aylesworth, et je suis d'accord avec lui, il ne saurait y avoir de restriction de ce genre pour exclure de la «dissimulation» l'attribution de revenus à une autre personne, en l'occurrence, un affidé, dans le but d'éviter le paiement de l'impôt sur le revenu en attribuant un revenu que le contribuable a reçu, comme s'il s'agissait simplement de rentrées perçues par un mandataire ou agent pour le compte d'un tiers. Lorsque l'attribution est fautive, c'est la dissimulation d'un revenu du contribuable dans le but d'éluder l'impôt.

Le second motif d'exprimer un doute raisonnable c'est que le ministre n'a pas décidé si, de par leur nature, les bénéfices découlant des actions dont il s'agit constituent un revenu et, en l'absence d'une telle décision, l'accusé ne saurait être déclaré coupable de conspiration pour éluder le paiement d'un impôt sur son revenu. Sur ce point de vue, le Juge d'appel Aylesworth a dit, et cette fois encore, je partage respectueusement son opinion:

[TRADUCTION] De même, il a fait une erreur de droit en attribuant au ministre l'obligation de déterminer si les transactions en litige ont produit du

gain. This was for the trial Judge himself and he does not seem to realize that he did determine it when he found as a fact—

There does not seem to be much doubt on the evidence that Ciglen and Black, through the assistance of various individuals and companies, actively engaged in the promotion and sale and thus in the trading of shares of Great Sweet Grass and Kroy.

The third question upon which the learned trial judge based his finding of a reasonable doubt was the position of the auditors' report filed by the accused with the Department in the year 1960, that is, many months after the end of the conspiracy charged. Those reports were known throughout the trial as P.O.G.N. reports. The trial judge had already found that the Crown had proved that Ciglen had conspired with the Torny Financial Corporation Limited to show that Ciglen's Kroy-Fulton profits were those of the Torny Corporation and had done so even by falsification of the books of the Torny Corporation. That falsification of books by reason of such a conspiracy then provided the working material on which the auditors drew up the auditors' reports, i.e., the P.O.G.N. reports. As Aylesworth J.A. notes, "under such circumstances those reports merely echo the result of the conspiracy as found and, in law, could not be relied upon to raise a reasonable doubt". (The underlining is my own.) Aylesworth J.A. concluded his consideration of the guilt of the accused in reference to the Kroy-Fulton deal in these words:

When the serious errors in law to which reference has been made are corrected, the facts as found by the trial Judge in the Kroy-Fulton deal lead inevitably to one conclusion—the guilt of the accused Ciglen as charged.

(The underlining is my own.)

All the members of the Court of Appeal concurred in the reasons given by Aylesworth J.A., McLennan J.A. having expressed his concurrence in conference although his unfortunate death oc-

revenu imposable ou un gain de capital. Ce devoir incombait au Juge de première instance, qui ne semble pas s'être rendu compte qu'il avait tranché la question en tirant la conclusion de fait suivante:

[TRADUCTION] Il n'y a pas grand doute d'après la preuve que Ciglen et Black, avec l'aide de personnes et sociétés diverses, ont activement fait la promotion et la vente, donc le commerce, des actions de Great Sweet Grass et de Kroy.

La troisième question sur laquelle le savant Juge de première instance a fondé sa conclusion à un doute raisonnable est la situation que traduit le rapport des vérificateurs remis par l'accusé au ministère en 1960, c'est-à-dire plusieurs mois après la conspiration dont l'accusation fait état. Au cours du procès, on a nommé ces rapports les «rapports P.O.G.N.». Le juge de première instance avait déjà conclu que la poursuite avait prouvé que Ciglen avait conspiré avec Torny Financial Corporation Limited pour faire voir que ses bénéficiaires de l'affaire Kroy-Fulton étaient ceux de Torny Corporation et que, pour cela, il avait été jusqu'à falsifier les livres de Torny Corporation. Les livres ainsi falsifiés dans le cadre de cette conspiration ont ensuite servi de documents de travail aux vérificateurs qui les ont transposés dans leurs rapports, c'est-à-dire les rapports P.O.G.N. Comme le note le savant Juge d'appel Aylesworth, [TRADUCTION] «dans de telles circonstances, ces rapports ne sont que le reflet du résultat de la conspiration décelée et, en droit, ils ne sauraient servir de fondement à un doute raisonnable». (Les soulignés sont de moi.) Le Juge d'appel Aylesworth termine son étude de la culpabilité de l'appelant à l'égard de l'affaire Kroy-Fulton, par ces mots:

[TRADUCTION] Une fois corrigées les graves erreurs de droit relevées, les faits constatés par le Juge de première instance concernant l'affaire Kroy-Fulton conduisent inévitablement à une seule conclusion: l'accusé Ciglen est coupable de l'infraction dont il est inculpé. (Les soulignés sont de moi.)

Tous les membres de la Cour d'appel ont été d'accord sur les motifs énoncés par le Juge d'appel Aylesworth, le Juge d'appel McLennan les ayant agréés en conférence avant que son décès inopiné



curred prior to the delivery of the reasons. It is submitted on behalf of the appellant in this court that in making the finding of guilt as to the accused Ciglen in reference to the Kroy-Fulton deal the Court of Appeal for Ontario went beyond the jurisdiction conferred upon it. The appellant cites the two recent decisions in this court: *Regina v. Sunbeam Corporation of Canada Limited*<sup>11</sup> and *Lampard v. The Queen*<sup>12</sup>.

The appeal by the Crown to the Court of Appeal for Ontario is governed by the provisions of s. 584 (1) of the *Criminal Code*. Subsection (1) (a) of that section provides:

584. (1) The Attorney General or counsel instructed by him for the purpose may appeal to the Court of appeal

(a) against a judgment or verdict of acquittal of a trial court in proceedings by indictment on any ground of appeal that involves a question of law alone,

It will be seen, therefore, that the right of appeal given to the Crown is limited to a question of "law alone". I am of the opinion that the three questions which the Court of Appeal was called upon to consider as to the guilt of the accused in reference to the Kroy-Fulton deal were all questions of law and that, therefore, when Aylesworth J.A. said, "when the serious errors in law to which reference has been made are corrected, the facts as found by the trial Judge in the Kroy-Fulton deal lead inevitably to one conclusion—the guilt of the accused as charged" he was giving a conclusion on questions of law. The first of those three questions was as to the meaning of the word "suppressing" as it appeared in the indictment. Surely the meaning in law to be given to a word which appears in an indictment or in a section of the Code is purely a question of law and the Court of Appeal had the jurisdiction to differ from the opinion of the learned trial judge as to the meaning in law of the word "suppressing". The second question considered by the Court of Appeal for Ontario was the argument that it was impossible to convict the accused of an attempt to evade the payment of income tax without demon-

l'empêche de participer à l'arrêt. On a prétendu en cette Cour, au nom de l'appellant, qu'en concluant à la culpabilité de l'accusé Ciglen en rapport avec l'affaire Kroy-Fulton, la Cour d'appel de l'Ontario avait outrepassé sa compétence. L'appellant a cité deux arrêts récents de cette Cour: *La Reine c. Sunbeam Corporation Limited*<sup>11</sup> et *Lampard c. La Reine*<sup>12</sup>.

L'appel de la poursuite en Cour d'appel de l'Ontario est régi par les dispositions de l'art. 584(1) du *Code criminel*. Le paragraphe (1)(a) de cet article se lit comme suit:

584. (1) Le procureur général ou un conseil ayant reçu de lui des instructions à cette fin peut introduire un recours devant la Cour d'appel

(a) contre un jugement ou verdict d'acquiescement d'une cour de première instance à l'égard de procédures par acte d'accusation sur tout motif d'appel qui comporte une question de droit seulement, . . .

On voit donc que le droit qu'a la poursuite d'interjeter appel est restreint à une question de «droit seulement». Je suis d'avis que les trois questions dont on a saisi la Cour d'appel touchant la culpabilité de l'accusé à l'égard de l'affaire Kroy-Fulton sont toutes des questions de droit et que, par conséquent, lorsque le Juge d'appel Aylesworth dit: [TRADUCTION] «Une fois corrigées les graves erreurs de droit relevées, les faits constatés par le Juge de première instance concernant l'affaire Kroy-Fulton conduisent inévitablement à une seule conclusion: l'accusé Ciglen est coupable de l'infraction dont il est inculpé», il énonce une conclusion sur des questions de droit. La première des trois questions porte sur la signification du mot «dissimulant» dans l'acte d'accusation. Assurément l'interprétation juridique d'un mot qui figure dans un acte d'accusation ou dans un article du Code est purement une question de droit et la Cour d'appel a compétence pour différer d'opinion avec le savant Juge de première instance sur l'interprétation juridique du mot «dissimulant». La deuxième question que la Cour d'appel de l'Ontario a considérée est la prétention qu'il est impossible de déclarer coupable

<sup>11</sup> [1969] S.C.R. 221, 2 C.C.C. 189, 1 D.L.R. (3d) 161.

<sup>12</sup> [1969] S.C.R. 373, 3 C.C.C. 249, 4 D.L.R. (3d) 98.

<sup>11</sup> [1969] R.C.S. 221, 2 C.C.C. 189, 1 D.L.R. (3d) 161.

<sup>12</sup> [1969] R.C.S. 373, 3 C.C.C. 249, 4 D.L.R. (3d) 98.

strating that income tax was due by having the Minister declare that the payments received by the accused on the profits from trading in these shares were income. The view that such a decision was a decision necessary for the trial judge himself to make and was not a decision to be made by the Minister is certainly a decision upon a question of pure law and again the Court of Appeal has the jurisdiction to differ from the opinion of the learned trial judge thereon.

In *Belyea & Weinraub v. The King*<sup>13</sup>, this court considered an appeal by an accused person from a conviction rendered in the appellate division of the Supreme Court of Ontario after an acquittal at trial. The appellants and others had been charged with conspiracy contrary to the provisions of the then s. 498, subs. (1) (a), (b) and (e) of the *Criminal Code*, and the trial judge had found that the conspiracy existed but he had refused to convict these two appellants on the ground that no overt acts following the making of the agreement had been proved against them. The Appellate Division and this Court were both of the opinion that the Crown need not prove such overt acts. Anglin C.J.C. said at p. 296:

But we cannot regard that provision as excluding the right of the Appellate Divisional Court, where a conclusion of mixed law and fact, such as is the guilt or innocence of the accused, depends, as it does here, upon the legal effect of certain findings of fact, made by the judge or the jury, as the case may be, to enquire into the soundness of that conclusion, since we cannot regard it as anything else but a question of law,—especially where, as here, it is a clear result of misdirection of himself in law by the learned trial judge.

I am of the opinion that the statement of the Chief Justice in that case applies exactly to the question as to the necessity of first obtaining a

ble une personne accusée de tentative d'éluder le paiement de l'impôt sur le revenu sans démontrer qu'un impôt sur le revenu est exigible, par une déclaration du ministre que les montants reçus par l'accusé et découlant du commerce des actions en question constituent un revenu. L'opinion qu'une telle décision relève du Juge de première instance lui-même, et non du ministre, constitue certainement une décision portant sur une question de droit pur et, là encore, la Cour d'appel a le droit de différer d'opinion avec le savant Juge de première instance sur ce point.

Dans *Belyea et Weinraub c. Le Roi*<sup>13</sup>, cette Cour a étudié le pourvoi d'un accusé à l'encontre d'une déclaration de culpabilité prononcée par la Chambre d'appel de la Cour suprême de l'Ontario à la suite d'un acquittement au procès. Les appelants et d'autres personnes avaient été accusés de conspiration en contravention des alinéas (a), (b) et (e) du premier paragraphe de l'art. 498 du *Code criminel* alors en vigueur; le Juge de première instance avait constaté l'existence d'un complot mais il avait refusé de condamner les deux appelants pour le motif que la poursuite n'avait prouvé aucun acte manifeste de mise à exécution du complot. La Chambre d'appel et cette Cour ont toutes deux été d'avis que la poursuite n'a pas l'obligation de faire la preuve de tels actes manifestes. A la page 296, le Juge en chef Anglin a dit:

[TRADUCTION] Nous ne pouvons cependant considérer que cette disposition prive la Chambre d'appel du droit de vérifier le bien-fondé d'une décision lorsque cette décision sur une question mixte de droit et de fait, telle que la culpabilité ou la non-culpabilité de l'accusé, dépend comme c'est le cas ici, de la portée, en droit, de certaines conclusions de fait du juge ou du jury, selon le cas, puisque nous ne pouvons pas considérer cette décision autrement que comme une question de droit, spécialement lorsque, comme dans le cas présent, elle résulte clairement d'une erreur de droit de la part du savant Juge de première instance.

Je suis d'avis que l'énoncé du Juge en chef en cette affaire-là s'applique exactement à la question de savoir s'il est nécessaire d'obtenir au préalable

<sup>13</sup> [1932] S.C.R. 279, 57 C.C.C. 318, 2 D.L.R. 88.

<sup>13</sup> [1932] R.C.S. 279, 57 C.C.C. 318, 2 D.L.R. 88.

declaration from the Minister that the profits accruing to the accused on the trading in these shares were, in law, income.

The third question considered by the Court of Appeal was the professing to find a reasonable doubt based on the P.O.G.N. reports. These reports, as pointed out by Aylesworth J.A., were simply the echo of the conspiracy which the learned trial judge had found and, therefore, those reports could not, in evidence, supply a reasonable doubt. Again, I am of the opinion that this was a finding on pure law and was within the jurisdiction of the Court of Appeal under s. 584(1)(a) of the Code.

For these reasons, I am of the opinion that the Court of Appeal, in considering the three questions upon which the learned trial judge had professed to have based his reasonable doubt, were considering questions of law alone and that they had jurisdiction to come to their own decision on those questions of law and to differ from the learned trial judge, using, of course, alone his findings of fact.

One other problem arises which does not seem to have been considered in the Court of Appeal. In *The Queen v. Warner*<sup>14</sup>, this court considered an appeal by the Crown. The accused had been found guilty of murder at trial, but the Appellate Division of the Supreme Court of Alberta reversed that conviction and substituted therefor a conviction for manslaughter. In coming to this conclusion, the Appellate Division had assigned two reasons for allowing an appeal: firstly, that the verdict of guilty of murder should be set aside on the ground that it could not be supported by the evidence; and, secondly, that there had been errors in law in the charge of the learned trial judge. This court, by a majority judgment, refused to consider the appeal holding that the Appellate Division had the power to make the first finding, which is undoubtedly a finding of fact, by virtue of s. 592(1)(a) of the *Criminal Code* but that no such power existed in this Court and, therefore, were this Court to have found that the errors in

une déclaration du ministre à l'effet que les bénéfices revenant à l'accusé du commerce des actions dont il s'agit constituent, en droit, un revenu.

La troisième question qui a retenu l'attention de la Cour d'appel est le doute raisonnable que le Juge de première instance professe avoir éprouvé à la lecture des rapports P.O.G.N. Ces rapports, le Juge d'appel Aylesworth l'a signalé, reflètent simplement la conspiration que le savant Juge de première instance a constatée et, par conséquent, ils ne sauraient, en preuve, provoquer un doute raisonnable. Là encore, je suis d'avis qu'il s'agit d'une conclusion de droit uniquement et que la Cour d'appel a compétence en la matière, en vertu de l'art. 584(1)(a) du *Code*.

Pour tous ces motifs, je suis d'avis qu'en examinant les trois questions sur lesquelles le savant Juge de première instance a déclaré que s'est fondé son doute raisonnable, la Cour d'appel a considéré des questions de droit uniquement et qu'elle avait compétence pour se prononcer sur ces questions de droit et différer d'opinion avec le savant Juge de première instance, tout en se fondant évidemment sur ses seules conclusions de fait.

Une autre question se pose que la Cour d'appel ne semble pas avoir considérée. Dans *La Reine c. Warner*<sup>14</sup> cette Cour a étudié un pourvoi à l'instance de la poursuite. A son procès, l'accusé avait été déclaré coupable de meurtre, mais la Chambre d'appel de la Cour suprême de l'Alberta avait infirmé la condamnation et y avait substitué une déclaration de culpabilité d'homicide. En concluant comme elle l'avait fait, la Chambre d'appel avait donné deux motifs pour accueillir l'appel: d'abord, le verdict de culpabilité de meurtre devait être infirmé parce que non étayé par la preuve et, en second lieu, il y avait eu des erreurs de droit dans les directives du savant Juge de première instance au jury. Cette Cour, à la majorité, s'est refusée à examiner le pourvoi au fond et elle a décidé qu'en vertu de l'art. 592(1)(a) du *Code criminel*, la Chambre d'appel avait compétence pour conclure comme elle l'avait fait sur le premier motif qui est évidemment une question de fait, mais que cette

<sup>14</sup> [1961] S.C.R. 144, 34 C.R. 246, 128 C.C.C. 366.

<sup>14</sup> [1961] R.C.S. 144, 34 C.R. 246, 128 C.C.C. 366.

law in the charge of the learned trial judge, which had been found by the Appellate Division, did not, in fact, exist, the result would still have been the dismissal of the Crown's appeal. It was, of course, sufficient to justify the decision of the Appellate Division reducing the conviction to one for manslaughter to have found the first ground of appeal alone.

So, in the present case, it is submitted that the learned trial judge had expressed a reasonable doubt not only on the three propositions of law, with which I have dealt, but for other reasons and that reasonable doubt was not within the consideration of the Court of Appeal, it not being a question of law alone.

It is true that the learned trial judge said in one portion of his judgment:

It seems to this Court that it would be incumbent upon the Crown to demonstrate that there would be an evasion of tax liability by suppression. I am, however, unable to determine on all of the evidence whether the moneys are subject to tax and for this reason, amongst others, I can draw no conclusive inference.

(The underlining is my own.)

It is also true that on the immediately preceding page of his reasons for judgment the learned trial judge said:

That the burden of proof rests and remains upon the Crown and never shifts is trite law yet if the Crown produces evidence which, if unanswered, and believed, is sufficient to raise a *prima facie* case, the Crown has discharged its burden and the accused may be convicted unless he counteracts the effect of that evidence, and the presumption of innocence cannot be displaced by evidence which merely tends or inclines in the direction of guilt. The making out of a *prima facie* case against the accused does cast a burden upon him to the extent that, if no further evidence is given, the jury will be entitled to convict him but the extent of that burden is not to prove his innocence but merely to raise a reasonable doubt in the minds of the jury.

Therefore, in my view, the learned trial judge has recognized the general presumption of evidence

Cour n'a pas cette compétence-là et, par conséquent, même si elle avait conclu, à l'encontre de la Chambre d'appel, que le savant Juge de première instance n'avait pas commis d'erreur de droit dans ses directives au jury, le résultat aurait été le même, savoir le rejet du pourvoi. Le premier motif de la Chambre d'appel suffisait à lui seul à justifier sa décision de réduire la condamnation à une déclaration de culpabilité d'homicide.

De même, dans la présente cause, on prétend que le savant Juge de première instance a exprimé un doute raisonnable, en se fondant non seulement sur les trois motifs de droit dont j'ai traités, mais aussi sur d'autres raisons, et que par conséquent la Cour d'appel n'avait pas à considérer ce doute raisonnable, qui ne serait pas une question de droit seulement.

Il est vrai que le savant Juge de première instance dit, dans l'exposé de ses motifs:

[TRADUCTION] Il semble à cette Cour qu'il incombe à la poursuite de démontrer qu'il y a fraude fiscale par dissimulation. Cependant, devant la preuve globale offerte, je suis incapable de déterminer si tous les fonds en question sont assujettis à l'impôt et, pour ce motif parmi d'autres, je ne puis tirer de déduction concluant.

(Les soulignés sont de moi.)

Il est également vrai qu'à la page précédente de ses motifs, le savant Juge de première instance dit:

[TRADUCTION] Dire que le fardeau de la preuve incombe à la poursuite et à elle seule est un truisme; cependant, si la poursuite apporte des éléments de preuve qui en y ajoutant foi suffisent, s'ils ne sont pas réfutés, à constituer une preuve *prima facie*, elle s'est acquittée de son obligation; l'accusé peut alors être condamné à moins qu'il neutralise l'effet de cette preuve. La présomption d'innocence ne peut être détruite par des éléments de preuve qui ne font qu'indiquer ou suggérer la culpabilité. Le fait d'apporter une preuve *prima facie* contre l'accusé lui impose un fardeau en ce sens que, en l'absence d'autre preuve, le jury aura le droit de le déclarer coupable; mais le poids de ce fardeau ne l'oblige pas à prouver son innocence mais seulement à faire naître un doute raisonnable dans l'esprit des jurés.

Il s'ensuit, à mon avis, que le savant Juge de première instance a tenu compte de la pré-

of innocence in favour of the accused but he did, in fact, deal with it when he made the finding of fact that the evidence showed that there was an agreement between the accused and Torny Financial Corporation Limited to treat the Fulton deal as being a Torny deal although it was a deal solely for the benefit of the accused and the profits therefrom were the property of the accused. In short, the learned trial judge did find there was a prima facie case adduced by the Crown which rebutted the general presumption of innocence in favour of an accused. Since no evidence was given on behalf of the defence, there was nothing to discharge the burden which, as the learned trial judge pointed out, was, under such circumstances, put on the defence. I, therefore, have concluded that one may not rely on such vague words as "for these and other reasons" to determine that the learned trial judge relied on any general presumption of innocence which favoured the accused. On the other hand, I am of the opinion that he found that general presumption of innocence had been rebutted apart from the three reasons in law for which he, in error, assigned his reasonable doubt.

I would, therefore, dismiss the appeal.

*Appeal dismissed, CARTWRIGHT C.J. and HALL J. dissenting.*

*Solicitors for the appellant: McCarthy and McCarthy, Toronto.*

*Solicitor for the respondent: The Attorney General of Canada, Ottawa.*

somption générale d'innocence en faveur de l'accusé, mais en réalité il en a disposé en tirant la conclusion de fait que la preuve avait démontré que l'accusé et Torny Financial Corporation Limited se sont entendus pour traiter l'affaire Fulton comme celle de Torny, quoique cette opération profitât uniquement à l'accusé et que les bénéfices en découlant lui appartenissent. Bref, le savant Juge de première instance a conclu que la poursuite avait offert une preuve suffisante à première vue et réfutant la présomption générale d'innocence en faveur de l'accusé. Vu que la défense n'a offert aucune preuve, il n'y avait rien pour la décharger du fardeau qui, dans les circonstances, lui incombait, comme l'a fait observer le savant Juge de première instance. En conséquence, je conclus que personne ne peut tabler sur des mots aussi vagues que «pour ce motif parmi d'autres» pour établir que le savant Juge de première instance s'est fondé sur quelque présomption générale d'innocence au bénéfice de l'accusé. Par ailleurs, je suis d'avis qu'il a décidé que la présomption générale d'innocence a été réfutée, en outre de se fonder sur les trois motifs de droit qu'il a erronément invoqués comme source de doute raisonnable.

Je suis donc d'avis de rejeter le pourvoi.

*Appel rejeté, le JUGE EN CHEF CARTWRIGHT et le JUGE HALL étant dissidents.*

*Procureurs de l'appelant: McCarthy & McCarthy, Toronto.*

*Procureur de l'intimé: Procureur Général du Canada, Ottawa.*