**<u>અસ્વીકરણ</u>:** સ્થાનિક ભાષામાં અનુવાદિત આ ચુકાદા/હુકમનો હેતુ પક્ષકારોને તેમની ભાષામાં જાણકારી ઉપલબ્ધ કરાવવા માત્રનો છે અને તેનો અન્યથા ઉપયોગ થઈ શકશે નહિ. અન્ય તમામ વ્યવહારિક તેમજ સરકારી ઉદ્દેશો માટે મૂળ અંગ્રેજી ચુકાદો/હુકમ જ પ્રમાણિત અને માન્ય રહેશે.

**<u>DISCLAIMER:</u>** The translated judgment in vernacular language is meant for the restricted use of the litigant to understand it in his/ her language and may not be used for any other purpose. For all practical and official purposes, the English version of the judgment shall be authentic and shall hold the field for the purpose of execution and implementation.

==================================================================

# અમદાવાદ ખાતે ગુજરાત હાઈકોર્ટમાં

## આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપ્લિકેશન નંબર ૨૩૩૦૨/૨૦૧૯

## સાથે

## આર/સ્પેશિયલ સિવિલ એપ્લિકેશન નંબર ૨૩૩૦૨/૨૦૧૯ માં સિવિલ એપ્લિકેશન (વચગાળાની રાહત રદ કરવા માટે) નંબર ૧/૨૦૨૦

**મંજૂરી અને સહી માટેઃ**

**માનનીય શ્રી ન્યાયમૂર્તિ શ્રી જે.બી. પારડીવાલા**

**અને**

**માનનીય શ્રી ન્યાયમૂર્તિ શ્રી ઈલેશ જે. વોરા**

==================================================================

| | | |
|---|---|---|
| ૧ | શું સ્થાનિક અખબારોના રીપોર્ટર્સને ચુકાદો જોવાની મંજૂરી | ના |

| | | |
|---|---|---|
| | છે? | |
| ૨ | રીપોર્ટરને મોકલવામાં આવે કે નહીં? | હા |
| ૩ | શું ન્યાયમૂર્તિઓ ચુકાદાની શુદ્ધ નકલ જોવા માંગે છે? | ના |
| ૪ | શું આ કેસમાં ભારતીય બંધારણ અથવા તે હેઠળ કરવામાં આવેલા કોઈ હુકમના અર્થઘટન અંગે કાયદાનો કોઈ નોંધપાત્ર પ્રશ્ન સમાયેલ છે? | ના |

==========================================================

હિટાચી હાઈ રેલ પાવર ઈલેક્ટ્રોનિક્સ પ્રા. લિ.

વિરુદ્ધ

ધ ડેપ્યુટી કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ સર્કલ ૨(૧)(૧), અમદાવાદ

==========================================================

ઉપસ્થિતિ:

અરજદાર(ઓ) નં. ૧ તરફે શ્રી બી. એસ. સોપારકર (૬૮૫૧)

સામાવાળા(ઓ) નં. ૧, ૨ તરફે શ્રી એમ. આર. ભટ્ટ, સિનિયર કાઉન્સેલ સાથે શ્રીમતી મૌના એમ. ભટ્ટ (૧૭૪)

==========================================================

કોરમ: **માનનીય શ્રી ન્યાયમૂર્તિ શ્રી જે.બી. પારડીવાલા**

**અને**

**માનનીય શ્રી ન્યાયમૂર્તિ શ્રી ઈલેશ જે. વોરા**

**તારીખ: ૧૯/૦૮/૨૦૨૧**

**મૌખિક ચુકાદો**

**(માનનીય શ્રી ન્યાયમૂર્તિ શ્રી જે.બી. પારડીવાલા)**

૧. ભારતનાં બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૨૬ હેઠળની હાલની રીટ અરજી દ્વારા, રીટ અરજદારે નીચે મુજબની દાદ માટે અરજ કરેલ છે :

*"(એ) સામાવાળા નં. ૧ દ્વારા સામાવાળા નં. ૨ ને કરવામાં આવેલ વાદગ્રસ્ત સંદર્ભ અને હાલની અરજીના એનેક્ષર 'એ' પરની તારીખ ૨૦.૧૨.૨૦૧૯ ની નોટીસ રદ અને બાતલ કરવા;*

*(બી) હાલની અરજી દાખલ રાખવા, સુનાવણી અને આખરી નિકાલ પડતર રહે તે દરમિયાન, હાલની અરજીના એનેક્ષર 'એ' પરની તારીખ ૨૦.૧૨.૨૦૧૯ ની વાદગ્રસ્ત નોટીસના અમલ અને કાર્યવાહી પર મનાઈહુકમ ફરમાવવા તથા સામાવાળા નં. ૧ દ્વારા હાથ ધરવામાં આવેલ આકારણી વર્ષ ૨૦૧૭-૧૮ માટેની આકારણી કાર્યવાહી પર મનાઈહુકમ ફરમાવવા;*

*(સી) ન્યાયના હિતમાં યોગ્ય અને વાજબી જણાય તેવી અન્ય અને વિશેષ રાહત મંજૂર કરવા;*

*(ડી) હાલની અરજીનો ખર્ચ અપાવવા."*

૨. રીટ અરજદારે, પોતાની રીટ અરજીમાં રજૂ કરેલ કેસનો સારાંશ નીચે મુજબ આપી શકાય :

૩. રીટ અરજદાર એક લિમિટેડ કંપની છે. તે આર્મ્સ લેન્થ પ્રાઈસની ગણતરીના સંબંધમાં ધ ઇન્કમ ટેક્સ એક્ટ (જે હવે પછી "સદર અધિનિયમ" તરીકે ઉલ્લેખિત છે) ની કલમ ૯૨સીએ(૧) હેઠળ સામાવાળા નં. ૧ દ્વારા સામાવાળા નં. ૨ ને કરવામાં આવેલ સંદર્ભને ભૂલભરેલ, ગેરકાયદેસર અને કાયદાથી વિપરીત હોવાના કારણોસર પડકારવા માંગે છે. રીટ અરજદાર વધુમાં સામાવાળા નં. ૨ દ્વારા તારીખ ૨૦ ડિસેમ્બર ૨૦૧૯ ના રોજ અનુક્રમે કલમ ૯૨સીએ(૨) અને ૯૨ડી(૩) હેઠળ જારી કરવામાં આવેલ નોટીસને ભૂલભરેલ, ગેરકાયદેસર, કાયદાથી વિપરીત અને હકૂમત વિનાની હોવાના કારણોસર પડકારવા માંગે છે.

૪. રીટ અરજદાર ઈન્ડસ્ટ્રીયલ ઓટોમેશન સોલ્યુશન, રોટેટિંગ મશીન કંટ્રોલ, પાવર કંટ્રોલર, અનઈન્ટરપ્ટેડ પાવર સપ્લાય અને પાવર કન્ડિશનિંગ પ્રોડક્ટ્સના ઉત્પાદનના વ્યવસાય સાથે સંકળાયેલ છે. આકારણી વર્ષ ૨૦૧૭–૧૮ ના સંબંધમાં, રીટ અરજદારે કાર્યકારી મૂડીના હેતુ માટે હિટાચી ઈન્ટરનેશનલ ટ્રેઝરી લિમિટેડ, સિંગાપોર પાસેથી અસુરક્ષિત એક્સટર્નલ કોમર્શિયલ બોરોઈંગ

રૂપિયાની લોન મેળવી હતી. આ લોન પર વાર્ષિક ૭.૧૯% ના દરે વ્યાજ લાગે છે. રીટ અરજદારે ફોર્મ ૩સીઈબી રજૂ કર્યું હતું, જેમાં નાણાંની લોન અથવા ઉધાર અને વ્યવહારમાં ચૂકવવામાં આવેલ/મેળવવામાં આવેલ રકમ વિશે જાહેરાત કરવાની ખંડ ૧૪ માં આવશ્યકતા છે.

૫. ઉપરોક્ત સંદર્ભમાં, રીટ અરજદારનો કેસ એવો છે કે તેણે ફોર્મ ૩સીઈબી માં વ્યવહારની યોગ્ય રીતે જાહેરાત કરી હતી.

૬. સામાવાળા નં. ૧ એ કલમ ૧૪૨(૧) હેઠળ તારીખ ૧૮ નવેમ્બર ૨૦૧૯ ના રોજ કારણદર્શક નોટીસ જારી કરી હતી, જે નીચે મુજબ છે :

> *"૧. પાછલા વર્ષ દરમિયાન, કરદાતા કંપનીએ હિટાચી ઈન્ટરનેશનલ ટ્રેઝરી લિમિટેડ પાસેથી ૭.૧૯% વ્યાજે રૂ. ૨૦ કરોડની લોન લીધી છે. વધુમાં તે ૩સીઈબી માં રિપોર્ટ કરવાની આવશ્યકતા હતી પરંતુ કરદાતા તેમ કરવામાં નિષ્ફળ રહ્યા છે. તેથી તમને કારણ દર્શાવવા જણાવવામાં આવે છે કે તમારા કેસમાં સદર અધિનિયમની કલમ ૨૭૧એએ હેઠળ દંડ શા માટે શરૂ ન કરવો જોઈએ. આ ઉપરાંત તમને કારણ દર્શાવવા જણાવવામાં આવે છે કે આવા અહેવાલ ન કરાયેલા વ્યવહાર પર આર્મ્સ લેન્થ નક્કી કરવા માટે તમારો કેસ ટી.પી.ઓ. ને શા માટે સંદર્ભિત ન કરવો જોઈએ.*

૨. તમારા દ્વારા રજૂ કરાયેલી વિગતોની ચકાસણી કરતાં એવું ધ્યાનમાં આવ્યું છે કે કેટલાક લેણદારો છેલ્લા ત્રણ વર્ષથી નિષ્ક્રિય જોવા મળ્યા છે અને કોઈ વ્યવહારો કે ચુકવણી કરવામાં આવી રહી નથી. તદનુસાર તમને કારણ દર્શાવવા જણાવવામાં આવે છે કે જવાબદારીના સમાપ્તિના કારણે સદર અધિનિયમની કલમ ૪૧ હેઠળ ઉમેરો શા માટે ન કરવો જોઈએ.

૩. કૃપા કરીને સદર અધિનિયમની કલમ ૧૯૪(સી) હેઠળ કરાયેલી ચુકવણી પર ટી.ડી.એસ. ની ઓછી કપાતનું કારણ સ્પષ્ટ કરો.

૪. તમારા દ્વારા રજૂ કરાયેલા પ્રત્યુત્તરનું અવલોકન કરતાં, એ ધ્યાનમાં આવ્યું છે કે તમે નિયત નમૂનામાં મુદ્દા નં. ૨૫ નો પ્રત્યુત્તર રજૂ કર્યો નથી. કૃપા કરીને તેને ફરીથી રજૂ કરો.

૫. આઈ.ટી.આર. અને આવકની ગણતરીની ચકાસણી કરતાં, એ ધ્યાનમાં આવ્યું છે કે તમે "કપાત તરીકે મળવાપાત્ર કોઈપણ અન્ય રકમ" એટલે કે રૂ. ૨,૨૩,૦૯,૫૨૬/- નો ડૂબત લેણાં જોગવાઈનો ઉપયોગ હોવાનો દાવો કર્યો છે. કૃપા કરીને કારણ દર્શાવો કે આવી કપાત શા માટે નાખરીજ ન કરવી જોઈએ કારણ કે તે પાછલા વર્ષ દરમિયાન નફા-નુકસાન ખાતામાં ઉધારવામાં આવી નથી.

૬. આવકની ગણતરીની ચકાસણી કરતાં એ ધ્યાનમાં આવ્યું છે કે તમે રૂ. ૪,૭૩,૭૦૬/- ના માર્ક ટુ માર્કેટ નુકસાનના રિવર્સલનો દાવો કર્યો છે.

આ સંબંધમાં કૃપા કરીને નાણાકીય વર્ષ ૨૦૧૫-૧૬ માટેની ગણતરીની નકલ પૂરું પાડો જેમાં આવી રકમ નાખરીજ કરવામાં આવી હતી.

૭. પાછલા વર્ષ દરમિયાન કંપનીએ રૂ. ૯૭,૮૦,૦૪૧/- ની ઇન્વેન્ટરી જોગવાઈનો ઉપયોગ કર્યો છે. આવા દાવાનું સ્વરૂપ અને આવા દાવાના સમર્થનમાં આધારભૂત દસ્તાવેજી પુરાવા સ્પષ્ટ કરો.

૮. ટેક્સ ઓડિટ રિપોર્ટનું અવલોકન કરતાં એ ધ્યાનમાં આવ્યું છે કે ટી.એ.આર. ના ખંડ ૨૧(એ) માં, ઓડિટરોએ અહેવાલ આપ્યો છે કે નફા-નુકસાન ખાતામાં ઉધારવામાં આવેલ રકમ મૂડી, વ્યક્તિગત વગેરેના સ્વરૂપમાં છે અને ભાડાપટ્ટાની જમીનના એસોર્ટાઈઝેશનના સંબંધમાં રૂ. ૨,૨૭,૨૪૦/- ની રકમ છે. વધુમાં આવકની ગણતરીની ચકાસણી કરતાં એ ધ્યાનમાં આવ્યું છે કે તે નાખરીજ કરવામાં આવી નથી. તેથી, તમને કારણ દર્શાવવા જણાવવામાં આવે છે કે તે શા માટે નાખરીજ ન કરવી જોઈએ.

૯. કૃપા કરીને માંડી વાળવામાં આવેલ રૂ. ૧,૯૭,૦૭૬/- ના એડવાન્સિસની વિગતવાર વિભાજિત માહિતી રજૂ કરો. કૃપા કરીને કારણ દર્શાવો કે તે શા માટે નાખરીજ ન કરવું જોઈએ.

૧૦. તમારા દ્વારા રજૂ કરવામાં આવેલ રજૂઆતની ચકાસણી કરતાં એ ધ્યાનમાં આવ્યું છે કે ઓડિટ કરાયેલા નાણાકીય નિવેદનની નોંધ ૧૨

અને ૧૩ માં દર્શાવ્યા મુજબની અને ટેક્સ ઓડિટ રિપોર્ટના ખંડ ૧૮ મુજબની કાયમી મિલકતોમાં થયેલા ઉમેરામાં વિસંગતતા છે. કૃપા કરીને તેનો મેળ બેસાડો.

૧૧. ટેક્સ ઓડિટ રિપોર્ટના ખંડ ૧૮ નું અવલોકન કરતાં એ ધ્યાનમાં આવ્યું છે કે વિનિમય દરમાં ફેરફારના કારણે મિલકતનો બ્લોક વધ્યો છે. તેની વિગતો નીચે મુજબ છે :

(એ) મકાન : ૧,૧૩,૩૨,૬૫૪/-

(બી) એફ એન્ડ એફ : -૩,૨૨,૭૫૦/-

(સી) પ્લાન્ટ એન્ડ મશીનરી (૧૫%): ૯૦,૭૪,૧૭૬/-

(ડી) પ્લાન્ટ એન્ડ મશીનરી (૬૦%): ૫,૧૧,૫૫૫

આ સંબંધમાં, તમને નીચે મુજબની વિગતો પૂરી પાડવા જણાવવામાં આવે છે :

૧. વિદેશી વિનિમય દરના તફાવતમાં ફેરફારના કારણે થયેલા ઉમેરાની આવી મોટી રકમની વિગતો સ્પષ્ટ કરો.

(બી) ઓડિટ કરાયેલા નાણાકીય નિવેદનમાં વિનિમય દરના તફાવતના કારણે કાયમી મિલકતનું મૂલ્ય રૂ. ૮,૧૦,૯૨૦/- જેટલું ઘટ્યું છે.

*(સી) જો આવું નુકસાન મૂડીના સ્વરૂપનું હોય તો, કુલ આવકની ગણતરીમાં નફા-નુકસાન ખાતામાં ઉધારવામાં આવેલ રૂ. ૨,૧૨,૪૧,૧૩૫/- નું વિદેશી વિનિમય દરના તફાવતનું નુકસાન નાખરીજ કરવામાં આવ્યું છે કે કેમ.*

*(ડી) મકાનના બ્લોકના સંબંધમાં વિદેશી વિનિમયના જંગી નુકસાનનું કારણ.*

*૧૨. કરદાતા કંપની દ્વારા રજૂ કરવામાં આવેલ રજૂઆતની ચકાસણી કરતાં અને અગાઉના વર્ષોના રેકોર્ડની ચકાસણી કરતાં એ ધ્યાનમાં આવ્યું છે કે પુનરાવર્તિત મુદ્દાઓ પર કેટલાક ઉમેરાઓ કરવામાં આવ્યા હતા. તેથી, તમને કારણ દર્શાવવા જણાવવામાં આવે છે કે અગાઉના વર્ષોની સમાન લાઈનમાં ચાલુ વર્ષ દરમિયાન સમાન ઉમેરાઓ/નાખરીજી શા માટે ન કરવી જોઈએ."*

૭. રીટ અરજદારે, પોતાના તારીખ ૨૫ નવેમ્બર ૨૦૧૯ ના પ્રત્યુત્તર દ્વારા, સામાવાળા નં. ૧ ને સમજાવવાનો પ્રયાસ કર્યો હતો કે ફોર્મ ૩સીઈબી માં કરાયેલી જાહેરાત યોગ્ય છે અને તેને કોઈપણ રીતે વ્યાખ્યાચિત કરવામાં આવી નથી. રીટ અરજદારે, પોતાના પ્રત્યુત્તરમાં જણાવ્યું હતું કે તેણે લોન મેળવ્યાની હકીકત અને ચૂકવવામાં આવેલ/ચૂકવવાપાત્ર વ્યાજની રકમ તેમજ તેની આર્મ્સ લેન્થ નક્કી કરવા માટે ઉપયોગમાં લેવાયેલી પદ્ધતિ જાહેર કરી હતી. રીટ

અરજદારે પોતાના પ્રત્યુત્તરમાં વધુમાં સ્પષ્ટતા કરી હતી કે ફોર્મ ૩સીઈબી માં "લોન વ્યવહાર" ની રકમનો અહેવાલ આપવાની કોઈ જવાબદારી નથી. માત્ર આવા લોન વ્યવહાર પર ચૂકવવામાં આવેલ વ્યાજની જ નફા/નુકસાન પર અસર થશે અને ફોર્મ ૩સીઈબી ના ખંડ ૧૪ માં તેનો અહેવાલ આપવો જરૂરી છે.

૮. એવું જણાય છે કે સામાવાળા નં. ૧ એ, પોતાના તારીખ ૪ ડિસેમ્બર ૨૦૧૯ ના રોજ પસાર કરેલા હુકમ દ્વારા, રીટ અરજદાર દ્વારા ઉઠાવવામાં આવેલા વાંધાઓને ફગાવી દીધા હતા અને સામાવાળા નં. ૨ ને સંદર્ભ કરવાની કાર્યવાહી આગળ વધારી હતી.

૯. સામાવાળા નં. ૨ એ સદર અધિનિયમની અનુક્રમે કલમો ૯૨સીએ(૨) અને ૯૨ડી(૩) હેઠળ તારીખ ૨૦ ડિસેમ્બર ૨૦૧૯ ની વાદગ્રસ્ત નોટીસ જારી કરી હતી.

૧૦. રીટ અરજદાર, સામાવાળા નં. ૧ દ્વારા સામાવાળા નં. ૨ ને કરવામાં આવેલ સંદર્ભથી અને સામાવાળા નં. ૨ દ્વારા સદર અધિનિયમની કલમ ૯૨સીએ(૨) સાથે વંચાણે લેતા કલમ ૯૨ડી(૩) હેઠળ જારી કરવામાં આવેલી નોટીસથી નારાજ થઈને, હાલની રીટ અરજી સાથે આ કોર્ટ સમક્ષ ઉપસ્થિત થયા છે.

**<u>રીટ અરજદાર તરફથી રજૂઆતો :</u>**

૧૧. રીટ અરજદાર તરફે ઉપસ્થિત વિદ્ધાન વકીલ શ્રી બી. એસ. સોપારકરે ભારપૂર્વક રજૂઆત કરી હતી કે એ.ઓ. દ્ધારા તેમના અસીલ દ્ધારા ઉઠાવવામાં આવેલા વાંધાઓનો નિકાલ કરતા પહેલાં અને એ.એલ.પી. નક્કી કરવા માટે ટી.પી.ઓ. ને સંદર્ભ કરતા પહેલાં તેમના અસીલને સુનાવણીની તક આપવામાં આવી ન હતી. શ્રી સોપારકરે રજૂઆત કરી હતી કે એ.ઓ. દ્ધારા ટી.પી.ઓ. ને કરવામાં આવેલ સંદર્ભ માત્ર એ કારણોસર છે કે રીટ અરજદાર રૂ. ૨૦ કરોડની લોનના પોતાના આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહારની સંપૂર્ણ જાહેરાત કરવામાં નિષ્ફળ રહ્યા છે. બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, રીટ અરજદારે ૩સીઈબી અહેવાલના કોલમ નં. ૮ માં લોનની રકમ ઉમેરી નથી અને આવા સંજોગોમાં, એ.ઓ. સૂચના ૩/૨૦૧૬ ના ફકરા ૩.૩(એ) હેઠળ પોતાના દ્ધારા ટી.પી.ઓ. ને કરવામાં આવેલા સંદર્ભને વાજબી ઠેરવવા પ્રયાસ કરી રહ્યા છે. જો કે, શ્રી સોપારકર ભારપૂર્વક રજૂઆત કરશે કે એ.ઓ. એ સૂચના ૩/૨૦૧૬ ના ફકરા ૩.૪ મુજબના સંતોષની હકૂમત સંબંધી આવશ્યકતાને સંપૂર્ણપણે નજરઅંદાજ કરી છે કે આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર અથવા નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહારની એ.એલ.પી. નક્કી કરવા પર આવક અથવા આવકની શક્યતા ઉદ્‌ભવતી હોવી જોઈએ અને/અથવા અસર પામતી હોવી જોઈએ. શ્રી સોપારકર રજૂઆત કરશે કે આવક અથવા આવકની શક્યતા અંગે આવો સંતોષ નોંધ્યા વિના, એ.ઓ. દ્ધારા હાથ ધરવામાં આવેલી સમગ્ર કાર્યવાહીને ગેરકાયદેસર અને હકૂમત વિનાની ગણી શકાય. શ્રી સોપારકર રજૂઆત કરશે કે પ્રસ્તુત કેસમાં, ન તો કારણદર્શક નોટીસ જારી કરતી વખતે કે ન

તો વાંધાઓનો નિકાલ કરતા હુકમમાં, રૂ. ૨૦ કરોડની લોનના આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહારની એ.એલ.પી. નક્કી કરવા પર આવક અથવા સંભવિત આવક ઉદ્‌ભવતી હોવા અને/અથવા અસર પામતી હોવા અંગેનો કોઈ ઉલ્લેખ છે. શ્રી સોપારકર રજૂઆત કરશે કે એ.ઓ. ના ભાગ પર એવો કોઈ સંતોષ નથી કે લોન વ્યવહારની એ.એલ.પી. નક્કી કરવા પર કોઈ આવક ઉદ્‌ભવે છે અને આવા સંજોગોમાં, એવું કહી શકાય કે એ.ઓ. પાસે આ બાબત ટી.પી.ઓ. ને સંદર્ભિત કરવાની કોઈ હકૂમત ન હતી.

૧૨. શ્રી સોપારકરે વધુમાં રજૂઆત કરી હતી કે લોનનો વ્યવહાર મૂડી ખાતા પરનો હોવાથી, આવક પર કોઈ અસર થઈ શકે નહીં. તેઓ દલીલ કરશે કે રીટ અરજદારે વ્યાજ ચૂકવણીના વ્યવહારની જાહેરાત કરી છે અને તે વિવાદિત નથી. આવકથી અલગ લોનનો વ્યવહાર મૂડી ખાતા પરનો છે અને તેની આવક પર કોઈ અસર પડતી નથી અને તેથી, લોનની એ.એલ.પી. ની ગણતરી કરવાનો કોઈ પ્રશ્ન જ ઉપસ્થિત થતો નથી. આવા સંજોગોમાં, ટી.પી.ઓ. ને કરાયેલા સંદર્ભનો મૂળ આધાર જ સૂચના ૩/૨૦૧૬ ના ફકરા ૩.૪ થી વિપરીત છે અને તેથી, ગેરકાયદેસર છે.

૧૩. શ્રી સોપારકરે રજૂઆત કરી હતી કે તેમના અસીલે કોલમ નં. ૧૪ માં લોન પરના વ્યાજની ચૂકવણીની તમામ જરૂરી વિગતો સાચી અને સંપૂર્ણ રીતે રજૂ કરી છે, જેની આવક પર અસર પડે છે. તેઓ દલીલ કરશે કે વાસ્તવમાં, સમગ્ર ફોર્મ ૩સીઈબી માં (ખંડ ૧૧ થી ૨૫ સુધી) એવો કોઈ ખંડ નથી, જેમાં તેમના અસીલ

લોનના વ્યવહારની જાહેરાત કરવા અને આર્મ્સ લેન્થ પ્રાઈસ નક્કી કરવા માટે બંધાયેલા હોય અને તેથી, આવક પર અસર કરતા વ્યવહારના સંબંધમાં તેમના અસીલ દ્વારા કરવામાં આવેલી જાહેરાતને સંપૂર્ણ અને સાચી ગણવી જોઈએ. શ્રી સોપારકર દલીલ કરશે કે સી.બી.ડી.ટી. પરિપત્ર નં. ૩/૨૦૧૬ ના ફકરા ૩.૩(એ) માં રહેલી આવશ્યકતાને ફકરા ૩.૪ સાથે વંચાણે લેવી જોઈએ અને જો સાથે વંચાણે લેવામાં આવે તો, તે દર્શાવશે કે આવક પર અસર કરતા કોઈપણ વ્યવહારની જાહેરાત કરવામાં તેમના અસીલના ભાગે કોઈ નિષ્ફળતા નથી. તેઓ રજૂઆત કરશે કે તેમના અસીલનો કેસ સૂચનાના ફકરા ૩.૩(એ) હેઠળ આવતો નથી.

૧૪. અંતમાં, શ્રી સોપારકરે દર્શાવ્યું હતું કે ફોર્મ ૩સીઈબી ના બે ભાગ છે : (૧) ભાગ 'એ' પ્રારંભિક માહિતી મેળવે છે, અને ભાગ 'બી' આર્મ્સ લેન્થ પ્રાઈસની ગણતરી સાથે સંબંધિત છે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે કોલમ નં. ૮ માં રકમની ગણતરી કરવામાં તેમના અસીલના ભાગે થયેલી ભૂલ ટી.પી.ઓ. ને બાબત સંદર્ભિત કરવાના સંજોગો ઊભા કરશે નહીં. તેમના અસીલે અનુક્રમે કોલમ નં. ૧૦ અને ૧૪ માં લોન અને વ્યાજની વિગતોની હકીકત સંપૂર્ણપણે જાહેર કરી છે. ફોર્મ ૩સીઈબી નો મહત્વનો ભાગ માત્ર ભાગ 'બી' છે અને તેના આધારે, જે તે કિસ્સા મુજબ એ.ઓ. અથવા ટી.પી.ઓ. દ્વારા એ.એલ.પી. નક્કી કરવામાં આવે છે/બદલવામાં આવે છે. ભાગ 'બી' માં કોઈ ભૂલ કે ચૂક ન હોવાથી, નક્કી થનારી એ.એલ.પી. પર તેની કોઈ અસર થશે નહીં અને તેથી,

આવક પર અસર કરતા કોઈપણ વ્યવહારની જાહેરાત કરવામાં તેમના અસીલના ભાગે કોઈ નિષ્ફળતા નથી.

૧૫. ઉપર ઉલ્લેખિત આવા સંજોગોમાં, શ્રી સોપારકર અરજ કરે છે કે તેમની રીટ અરજીમાં ગુણવત્તા હોવાથી, તેને મંજૂર કરવામાં આવે અને તારીખ ૨૦ ડિસેમ્બર ૨૦૧૯ ની નોટીસ સહિત સામાવાળા નં. ૧ દ્વારા સામાવાળા નં. ૨ ને કરવામાં આવેલ સંદર્ભ રદ અને બાતલ કરવામાં આવે.

૧૬. શ્રી સોપારકરે, પોતાની ઉપરોક્ત રજૂઆતોના સમર્થનમાં, નીચે મુજબના ચુકાદાઓ પર આધાર રાખ્યો છે :

**[૧] ઈન્ડોરામા સિન્થેટીક્સ (ઈન્ડિયા) લિ. વિરુદ્ધ એડિશનલ કમિશનર ઓફ ઈન્કમ–ટેક્સ, [૨૦૧૬] ૭૧ ટેક્સમેન.કોમ ૩૪૯ (દિલ્હી) માં અહેવાલીત**

**[૨] આલ્ફા નિપોન ઇનોવેટીવ્ઝ લિ. વિરુદ્ધ ડેપ્યુટી કમિશનર ઓફ ઈન્કમ–ટેક્સ, સર્કલ ૧(૧)(૧)(૧)&૧, [૨૦૧૬] ૭૬ ટેક્સમેન.કોમ ૧૬૬ (ગુજરાત) માં અહેવાલીત**

**[૩] મહેસાણા ડિસ્ટ્રિક્ટ કો–ઓપરેટીવ વિરુદ્ધ ડેપ્યુટી કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ [સ્પેશિયલ સિવિલ એપ્લિકેશન નં. ૧૯૦૭૩/૨૦૧૭, તારીખ ૬ માર્ચ ૨૦૧૮ ના રોજ નિર્ણીત]**

**<u>મહેસૂલ તરફથી રજૂઆતો :</u>**

૧૭. મહેસૂલ તરફે ઉપસ્થિત વિદ્વાન સિનિયર કાઉન્સેલ શ્રી એમ. આર. ભટ્ટ સાથે વિદ્વાન સિનિયર સ્ટેન્ડિંગ કાઉન્સેલ સુશ્રી મૌના ભટ્ટે હાલની રીટ અરજીનો ભારપૂર્વક વિરોધ કરતાં રજૂઆત કરી હતી કે વિચારણા હેઠળના વર્ષ દરમિયાન, રીટ અરજદારે હિટાચી ઈન્ટરનેશનલ ટ્રેઝરી લિમિટેડ પાસેથી ૭.૧૯% ના દરે રૂ. ૨૦ કરોડની લોન મેળવી હતી અને આવા વ્યવહારનો ફોર્મ ૩સીઈબી માં અહેવાલ આપવો જરૂરી હતો. જો કે, શ્રી ભટ્ટ રજૂઆત કરશે કે રીટ અરજદાર ફોર્મ ૩સીઈબી ના કોલમ નં. ૮ માં લોનના વ્યવહારનો અહેવાલ આપવામાં નિષ્ફળ રહ્યા હતા. આવા સંજોગોમાં, સી.બી.ડી.ટી. સૂચના નં. ૩/૨૦૧૬ ને ધ્યાનમાં લેતાં, એ.ઓ. એ રીટ અરજદારને તારીખ ૧૮ નવેમ્બર ૨૦૧૯ ની નોટીસ જારી કરીને રીટ અરજદારને કારણ દર્શાવવા જણાવવાનું વાજબી હતું કે આવા જાહેર ન કરાયેલા વ્યવહાર પર આર્મ્સ લેન્થ પ્રાઈસ નક્કી કરવા માટે તેમનો કેસ શા માટે ટી.પી.ઓ. ને સંદર્ભિત ન કરવો જોઈએ.

૧૮. શ્રી ભટ્ટ રજૂઆત કરશે કે સી.બી.ડી.ટી. સૂચના, વધુ ચોક્કસપણે, ફકરા ૩.૩(એ) ના અનુસંધાનમાં, જે એકાઉન્ટ રિપોર્ટની ફાઇલમાં માત્ર આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર જાહેર ન કરવાના કિસ્સામાં ટી.પી.ઓ. ને સંદર્ભ કરવાની જોગવાઈ કરે છે, રીટ અરજદાર દ્વારા ઉઠાવવામાં આવેલા વાંધાઓનો તારીખ ૪ ડિસેમ્બર ૨૦૧૯ ના રોજ સકારણ હુકમ દ્વારા નિકાલ કરવામાં આવ્યો હતો. એ.ઓ. એ, કરદાતાએ આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર કર્યો હોવા અને તે એકાઉન્ટ રિપોર્ટ ફાઇલમાં

જાહેર ન થયો હોવાની અસરનો યોગ્ય સંતોષ નોંધ્યા પછી, પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ – ૨, અમદાવાદની જરૂરી મંજૂરી મેળવવાની કાર્યવાહી આગળ વધારી હતી અને બાબત ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ ઓફિસરને સંદર્ભિત કરી હતી. આવા સંજોગોમાં, શ્રી ભટ્ટના જણાવ્યા મુજબ, રીટ અરજદાર તરફથી કરવામાં આવેલી રજૂઆત કે રીટ અરજદારને સદર અધિનિયમની કલમ ૯૨સીએ(૧) હેઠળ કોઈ કારણદર્શક નોટીસ જારી કરવામાં આવી ન હતી, તે રેકોર્ડથી વિપરીત છે. શ્રી ભટ્ટ રજૂઆત કરશે કે કુદરતી ન્યાયના સિદ્ધાંતોનું યોગ્ય રીતે પાલન કરવામાં આવ્યું છે. રીટ અરજદારને કોઈ પૂર્વગ્રહ કે નુકસાનનું તત્વ નથી કારણ કે રીટ અરજદાર દ્વારા ઉઠાવવામાં આવેલા વાંધાઓનો સકારણ હુકમ દ્વારા નિકાલ કરવામાં આવ્યો હતો અને ટી.પી.ઓ. અન્યથા કોઈપણ ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ એડજસ્ટમેન્ટ કરતા પહેલાં સુનાવણીની પર્યાપ્ત તક પૂરી પાડશે.

૧૯. શ્રી ભટ્ટે આગળ રજૂઆત કરી હતી કે બિનવિવાદાસ્પદ રીતે, રીટ અરજદારે સંલગ્ન એન્ટરપ્રાઇઝ એટલે કે હિટાચી ઈન્ટરનેશનલ ટ્રેઝરી લિમિટેડ સાથે આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર કર્યો હતો. સદર અધિનિયમની કલમ ૯૨બી "આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર" શબ્દને વ્યાખ્યાયિત કરે છે. કલમ ૯૨બી નો સ્પષ્ટીકરણ (૧)(સી) "આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર" શબ્દને નીચે મુજબ વ્યાખ્યાયિત કરે છે :

*"(સી) મૂડી ધિરાણ, જેમાં કોઈપણ પ્રકારના લાંબા ગાળાના અથવા ટૂંકા ગાળાના ઉધાર, ધિરાણ અથવા બાંયધરી, માર્કેટેબલ સિક્યોરિટીઝની*

*ખરીદી અથવા વેચાણ અથવા કોઈપણ પ્રકારના એડવાન્સ, ચૂકવણીઓ અથવા મુલતવી રાખેલી ચૂકવણી અથવા લેણાં અથવા વ્યવસાયના કોર્સ દરમિયાન ઉદ્‌ભવતા કોઈપણ અન્ય દેવાનો સમાવેશ થાય છે;"*

૨૦. શ્રી ભટ્ટે, "આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર" ની ઉપરોક્ત વ્યાખ્યાનો સંદર્ભ આપતા રજૂઆત કરી હતી કે પ્રકરણ ૧૦ ના હેતુઓ માટે, "લોન" એ એવો વ્યવહાર છે જેનો ફોર્મ ૩સીઈબી માં અહેવાલ આપવો જરૂરી હતો. રીટ અરજદારે સંલગ્ન એન્ટરપ્રાઈઝ પાસેથી લોન મેળવી હતી. જો કે, રીટ અરજદાર ફોર્મ ૩સીઈબી માં સદર "વ્યવહાર" એટલે કે લોનની રકમનો અહેવાલ આપવામાં નિષ્ફળ રહ્યા હતા. શ્રી ભટ્ટે દર્શાવ્યું હતું કે સદર અધિનિયમની કલમ ૯૨ઈ સાથે વંચાણે લેતા ઈન્કમ ટેક્સ નિયમોનો નિયમ ૧૦ઈ આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર કરનાર વ્યક્તિ માટે ફોર્મ ૩સીઈબી માં એકાઉન્ટન્ટનો અહેવાલ રજૂ કરવાનું ફરજિયાત બનાવે છે.

૨૧. શ્રી ભટ્ટે દર્શાવ્યું હતું કે રીટ અરજદાર દ્વારા રીટ અરજીના મેમોરેન્ડમના પાના ૧૩ થી આગળ ફોર્મ ૩સીઈબી રજૂ કરવામાં આવ્યું છે. ફોર્મ ૩સીઈબી ના એનેક્ષરના ભાગ એ, વધુ ચોક્કસપણે, આઈટમ નં. ૮ માં કરદાતા – રીટ અરજદારે "હિસાબી ચોપડાઓ મુજબ આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહારોનું કુલ મૂલ્ય" પૂરું પાડવું જરૂરી છે. રીટ અરજદારે રૂ. ૫૦,૧૪,૧૧૪/- ની રકમનો અહેવાલ આપ્યો હતો. જો કે, સદર આંકડામાં હિટાચી ઈન્ટરનેશનલ ટ્રેઝરી લિમિટેડ પાસેથી લેવામાં આવેલી રૂ. ૨૦ કરોડની લોનની રકમનો સમાવેશ થતો નથી.

તેથી, કોલમ નં. ૮ માં આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહારની આવી રકમ જાહેર કરવામાં રીટ અરજદારના ભાગે સ્વીકૃત નિષ્ફળતા છે.

૨૨. શ્રી ભટ્ટે આગળ રજૂઆત કરી હતી કે સદર ફોર્મના ભાગ બી, વધુ ચોક્કસપણે, આઈટમ નં. ૧૪ માં કરદાતાએ નાણાંના ધિરાણ અથવા ઉધારના સંબંધમાં વિગતો ભરવી જરૂરી છે. પક્ષકારો વચ્ચે એ બાબતે કોઈ વિવાદ નથી કે કરદાતાએ આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર કર્યો હતો જે પાના ૧૭ પર જોઈ શકાય છે જેમાં રીટ અરજદાર – કરદાતાએ "હા" એવી નોંધ કરી હતી. આઈટમ ૧૪ માં રીટ અરજદારે દરેક સંલગ્ન એન્ટરપ્રાઈઝ અને લોન/એડવાન્સના સંબંધમાં ખંડો (એ) થી (એફ) ના સંબંધમાં વિગતો પૂરી પાડવી જરૂરી છે. પ્રસ્તુત કેસમાં, રીટ અરજદાર કોલમ (ઈ) માં સંલગ્ન એન્ટરપ્રાઈઝ પાસેથી લીધેલી લોનની રકમ જાહેર કરવામાં નિષ્ફળ રહ્યા હતા જેમાં કરદાતાએ "વ્યવહારમાં ચૂકવવામાં આવેલ/મેળવવામાં આવેલ અથવા ચૂકવવાપાત્ર/મેળવવાપાત્ર રકમ" નો ઉલ્લેખ કરવો જરૂરી છે, જે પાના ૧૮ પરથી સ્પષ્ટ છે જેમાં કરદાતાએ માત્ર ચૂકવેલા વ્યાજની જ જાહેરાત કરી હતી અને લોનની રકમની નહીં. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે "વ્યવહારમાં ચૂકવવામાં આવેલ/મેળવવામાં આવેલ અથવા ચૂકવવાપાત્ર/મેળવવાપાત્ર રકમ" શબ્દપ્રયોગ નાણાંના ધિરાણ અથવા ઉધારના સંબંધમાં આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર સાથે સંબંધિત છે. તદુપરાંત, કરદાતાએ દરેક લોન/એડવાન્સના સંબંધમાં વિગતો પૂરી પાડવી જરૂરી છે. તેથી, રીટ

અરજદારની એ રજૂઆત કે સદર લોનની રકમ ફોર્મ ૩સીઈબી માં જાહેર કરવી જરૂરી નથી તે હકીકતની દ્રષ્ટિએ ખોટી છે અને વિચારણાને પાત્ર નથી.

૨૩. શ્રી ભટ્ટે અંતમાં રજૂઆત કરી હતી કે રીટ અરજદાર તરફથી ઉઠાવવામાં આવેલી રજૂઆત કે વ્યવહારની આવક પર કોઈ અસર પડતી નથી તે સ્વોપયોગી અને રેકોર્ડથી બહારની છે. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે ચૂકવવામાં આવેલા વ્યાજ પરની આર્મ્સ લેન્થ પ્રાઈસની રીટ અરજદારની આવક પર અસર થશે અને તેથી, રીટ અરજદાર દ્વારા કરવામાં આવેલા આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહારની આવક પર કોઈ અસર પડતી નથી તેવી રજૂઆતમાં કોઈ ગુણવત્તા નથી. કરદાતા દ્વારા અપનાવવામાં આવેલી પદ્ધતિ અને એ.એલ.પી. યોગ્ય છે તેવા નિષ્કર્ષ પર પહોંચવાના હેતુ માટે, જરૂરી મૂળભૂત આંકડો લોનની રકમનો છે.

**<u>મુદતના કાયદાનો મુદ્દો :</u>**

૨૪. શ્રી ભટ્ટે મુદતના મુદ્દા અંગે પણ રજૂઆત કરી હતી. તેમણે દર્શાવ્યું હતું કે આ કોર્ટે પોતાના તારીખ ૨૭ ડિસેમ્બર ૨૦૧૯ ના હુકમ દ્વારા ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ કાર્યવાહી પર મનાઈહુકમ ફરમાવ્યો હતો અને આકારણી કાર્યવાહી ચાલુ રાખવાની મંજૂરી આપી હતી. સદર અધિનિયમની કલમ ૧૫૩ આકારણી કરવા માટેની સમયમર્યાદાની જોગવાઈ કરે છે. કલમ ૧૫૩(૧) મુજબ આકારણી વર્ષ ૨૦૧૭-૧૮ માટે આકારણી કરવાની સમયમર્યાદા ૩૧ ડિસેમ્બર ૨૦૧૯ હતી. કલમ ૧૫૩(૪) ને ધ્યાનમાં લેતાં, સદર અધિનિયમની કલમ ૯૨સીએ(૧)

હેઠળ સંદર્ભ કરવામાં આવ્યો હોવાથી સમયમર્યાદા વધુ ૧૨ મહિના માટે લંબાવવામાં આવી હતી જે ૩૧ ડિસેમ્બર ૨૦૨૦ ના રોજ પૂર્ણ થઈ હતી. કોવિડ–૧૯ મહામારીને ધ્યાનમાં લેતાં, ધ ટેક્સેશન એન્ડ અધર લોઝ (રિલેક્સેશન ઓફ સર્ટેન પ્રોવિઝન્સ) ઓર્ડિનન્સ, ૨૦૨૦ ના પ્રકાશમાં આકારણી કરવાની સમયમર્યાદા ૩૧ માર્ચ ૨૦૨૧ સુધી લંબાવવામાં આવી હતી. કલમ ૧૫૩ નો સ્પષ્ટીકરણ ૧(૨) એ સમયગાળાને બાદ કરવાની જોગવાઈ કરે છે જે દરમિયાન કોઈપણ કોર્ટના હુકમ અથવા મનાઈહુકમ દ્વારા આકારણી કાર્યવાહી પર મનાઈહુકમ ફરમાવવામાં આવ્યો હોય. સદર અધિનિયમ એ સમયગાળાને બાદ કરવાની કોઈ જોગવાઈ કરતો નથી જે દરમિયાન ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ કાર્યવાહી પર મનાઈહુકમ ફરમાવવામાં આવ્યો હોય. જો આ કોર્ટ ટી.પી.ઓ. ને કરવામાં આવેલ સંદર્ભ રદ કરે, તો આકારણી કાર્યવાહી મુદતબહાર થઈ જશે.

૨૫. શ્રી ભટ્ટે સુપ્રીમ કોર્ટના ૩૮૪ આઈ.ટી.આર. ૧ માં અહેવાલીત વી.એલ.એસ. ફાઈનાન્સ લિમિટેડ વિરુદ્ધ સી.આઈ.ટી. ના કેસના ચુકાદા તરફ આ કોર્ટનું ધ્યાન દોર્યું હતું. સદર કેસમાં, કરદાતાએ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૨(૨એ) હેઠળના સ્પેશિયલ ઓડિટ માટેના નિર્દેશને પડકાર્યો હતો અને હાઈકોર્ટે આકારણી કાર્યવાહી પર કોઈપણ મનાઈહુકમ વિના સ્પેશિયલ ઓડિટ માટેના આવા નિર્દેશ સામે મનાઈહુકમ આપ્યો હતો. સુપ્રીમ કોર્ટે ઠરાવ્યું હતું કે સ્પેશિયલ ઓડિટ એ આકારણી કાર્યવાહીનો એક અભિન્ન ભાગ છે એટલે કે

સ્પેશિયલ ઓડિટ વિના આકારણી અધિકારી માટે આકારણી હાથ ધરવી શક્ય નથી અને સ્પેશિયલ ઓડિટ પરનો મનાઈહુકમ આકારણી કાર્યવાહી પરના મનાઈહુકમ તરીકે જ લાયક ઠરી શકે છે અને, તેથી, તે કલમ ૧૫૮બીઈ ના સદર સ્પષ્ટીકરણ ૧ હેઠળ આવરી લેવાશે. કલમ ૧૫૮બીઈ નો સ્પષ્ટીકરણ ૧ એ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૫૩ ના સ્પષ્ટીકરણ ૧ સાથે પારી માટેરિયા છે. અનુક્રમે ફકરા ૧૯, ૨૦, ૨૧ અને ૨૩ પર આધાર રાખવામાં આવ્યો છે જેમાં સુપ્રીમ કોર્ટે ઠરાવ્યું છે કે સ્પેશિયલ ઓડિટ પરનો મનાઈહુકમ આકારણી કાર્યવાહી પરના મનાઈહુકમ તરીકે લાયક ઠરે છે અને તેથી, બ્લોક આકારણી સમયગાળાની આકારણી માટે મુદતના સમયગાળાની ગણતરી કરતી વખતે સદર મનાઈહુકમના સમયગાળાને બાદ કરવો જ રહ્યો.

૨૬. શ્રી ભટ્ટે રજૂઆત કરી હતી કે સદર અધિનિયમની યોજના મુજબ, વધુ ચોક્કસપણે, સદર અધિનિયમની કલમ ૯૨સીએ(૧) મુજબ, જ્યાં કોઈપણ કરદાતાએ આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર અથવા નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહાર કર્યો હોય, ત્યાં આકારણી અધિકારી સદર આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર અથવા નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહારના સંબંધમાં આર્મ્સ લેન્થ પ્રાઈસની ગણતરી ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ ઓફિસરને સંદર્ભિત કરી શકે છે. ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ ઓફિસરે કરદાતાને પૂરી તક આપ્યા પછી, આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર અથવા નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહારના સંબંધમાં આર્મ્સ લેન્થ પ્રાઈસ નક્કી કરતો હુકમ કલમ ૯૨સીએ ની પેટા–કલમ (૩) હેઠળ પસાર કરવાનો રહે છે. કલમ ૯૨સીએ ની પેટા–કલમ (૩) હેઠળ

ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ ઓફિસર દ્વારા પસાર કરાયેલ હુકમ મળ્યા પછી, આકારણી અધિકારી ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ ઓફિસર દ્વારા નક્કી કરાયેલી આર્મ્સ લેન્થ પ્રાઈસ સાથે સુસંગત રહીને કરદાતાની કુલ આવકની ગણતરી કરવાની કાર્યવાહી આગળ વધારે છે. શ્રી ભટ્ટ રજૂઆત કરશે કે એ સ્પષ્ટ છે કે આકારણી અધિકારી ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ ઓફિસરના હુકમ વિના આકારણી કરી શકે નહીં.

૨૭. શ્રી ભટ્ટ રજૂઆત કરશે કે ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ કાર્યવાહી એ આકારણી કાર્યવાહીનો એક અભિન્ન ભાગ છે અને તેથી, જે સમયગાળા દરમિયાન ટી.પી.ઓ. સમક્ષની કાર્યવાહી પર મનાઈહુકમ હતો તે સમયગાળો સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૩(૩) હેઠળ આકારણી કરવા માટેની મુદતની ગણતરીના હેતુઓ માટે બાદ કરવો જરૂરી છે.

૨૮. શ્રી ભટ્ટે, પોતાની ઉપરોક્ત રજૂઆતોના સમર્થનમાં, આ હાઈકોર્ટના બે ચુકાદાઓ પર આધાર રાખ્યો છે :

**(૧) મેસર્સ ડી. બી. કોર્પોરેશન લિમિટેડ વિરુદ્ધ ડેપ્યુટી કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ – સર્કલ અને અન્ય [સ્પેશિયલ સિવિલ એપ્લિકેશન નં. ૫૦૩૫/૨૦૧૬, તારીખ ૧૦ ઓગસ્ટ ૨૦૧૬ ના રોજ નિર્ણીત]**

**(૨) મેસર્સ વીર જેમ્સ વિરુદ્ધ આસિસ્ટન્ટ કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ – સર્કલ ૭ અને અન્ય [સ્પેશિયલ સિવિલ એપ્લિકેશન નં. ૧૨૬૪૮/૨૦૧૧, તારીખ ૧૯ ઓક્ટોબર ૨૦૧૧ ના રોજ નિર્ણીત]**

## <u>વિશ્લેષણ :</u>

૨૯. પક્ષકારો તરફે ઉપસ્થિત વિદ્વાન વકીલોને સાંભળ્યા બાદ અને રેકોર્ડ પરની સામગ્રીનું અવલોકન કર્યા બાદ, નીચે મુજબના બે પ્રશ્નો અમારી વિચારણા માટે ઉપસ્થિત થાય છે :

[૧] શું સદર અધિનિયમની કલમ ૯૨સીએ(૧) હેઠળ ટી.પી.ઓ. ને સંદર્ભ કરતા પહેલાં એ.ઓ. માટે રીટ અરજદારને સુનાવણીની તક આપવી ફરજિયાત હતી?

[૨] શું આકારણી અધિકારીએ ૨૦૧૬ ની સૂચના નં. ૩ ના ફકરા ૩.૪ મુજબના સંતોષની હકૂમત સંબંધી આવશ્યકતાને નજરઅંદાજ કરી હોવાનું કહી શકાય કે આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર અથવા નિર્દિષ્ટ વ્યવહારની એ.એલ.પી. નક્કી કરવા પર આવક અથવા આવકની શક્યતા ઉદ્‌ભવતી હોવી જોઈએ અને/અથવા અસર પામતી હોવી જોઈએ? આવક અથવા આવકની શક્યતા અંગે આવા સંતોષની નોંધના અભાવમાં, શું એવું કહી શકાય કે એ.ઓ. દ્વારા હાથ ધરવામાં આવેલી સમગ્ર કાર્યવાહી ગેરકાયદેસર છે?

૩૦. પ્રથમ પ્રશ્ન એટલે કે સુનાવણીની તક આપવા અંગે, શ્રી સોપારકરે ઈન્ડોરામા સિન્થેટીક્સ (ઇન્ડિયા) લિ. (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં દિલ્હી હાઈકોર્ટના ચુકાદા પર મજબૂત આધાર રાખ્યો છે. જ્યારે મહેસૂલ તરફે ઉપસ્થિત

વિદ્વાન સિનિયર કાઉન્સેલ શ્રી ભટ્ટે મેસર્સ વીર જેમ્સ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં આ હાઈકોર્ટના ચુકાદા પર આધાર રાખ્યો છે. અમે પ્રથમ ઈન્ડોરામા સિન્થેટીક્સ (ઇન્ડિયા) લિ. (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં દિલ્હી હાઈકોર્ટના ચુકાદાનું અવલોકન કરવાનો પ્રસ્તાવ મૂકીએ છીએ. અમે પ્રસ્તુત અવલોકનો ટાંકીએ છીએ :

*"૧૨. શરૂઆતમાં એ ધ્યાનમાં લેવું જરૂરી છે કે પ્રકરણ ૧૦ માં આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહારો અને નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહારોની એએલપી નક્કી કરવા અંગેની જોગવાઈઓ સમાવિષ્ટ છે. જ્યારે કલમ ૯૨સી એએલપી ની ગણતરી વિશે વાત કરે છે, ત્યારે કલમ ૯૨બીએ નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહારને વ્યાખ્યાયિત કરે છે. હાલની અરજીઓના હેતુ માટે, કોર્ટ માટે એ તપાસવું જરૂરી નથી કે શું વાસ્તવમાં અરજદારે આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર કર્યો હતો અને શું આઈપીએલ ને અરજદારનું એઈ કહી શકાય કે કેમ. આ અરજીઓમાં મુખ્ય મુદ્દો એ છે કે શું સદર અધિનિયમની કલમ ૯૨સીએ(૧) હેઠળ ટીપીઓ ને સંદર્ભ કરતા પહેલાં એઓ માટે અરજદારને સુનાવણીની તક આપવી ફરજિયાત હતી?*

*૧૩. સદર અધિનિયમની કલમ ૯૨સીએ ના સંબંધિત ભાગો, જે અન્ય બાબતોની સાથે એઓ દ્વારા ટીપીઓ ને સંદર્ભ કરતી વખતે અનુસરવાની કાર્યવાહી સાથે સંબંધિત છે તે નીચે મુજબ છે :*

*"કલમ ૯૨સીએ :-*

(૧) જ્યાં કોઈ વ્યક્તિ કરદાતા હોવાથી, કોઈપણ પાછલા વર્ષમાં આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર અથવા નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહાર કર્યો હોય, અને આકારણી અધિકારી તેમ કરવાનું જરૂરી અથવા ઉચિત માને, તો તેઓ પ્રિન્સિપલ કમિશનર અથવા કમિશનરની પૂર્વ મંજૂરીથી, કલમ ૯૨સી હેઠળ સદર આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર અથવા નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહારના સંબંધમાં આર્મ્સ લેન્થ પ્રાઈસની ગણતરી ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ ઓફિસરને સંદર્ભિત કરી શકે છે.

(૨) જ્યાં પેટા–કલમ (૧) હેઠળ સંદર્ભ કરવામાં આવ્યો હોય, ત્યાં ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ ઓફિસર કરદાતાને નોટીસ બજાવશે જેમાં તેમાં નિર્દિષ્ટ કરવામાં આવનારી તારીખે, પેટા–કલમ (૧) માં ઉલ્લેખિત આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર અથવા નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહારના સંબંધમાં પોતાના દ્વારા કરવામાં આવેલી આર્મ્સ લેન્થ પ્રાઈસની ગણતરીના સમર્થનમાં કરદાતા જે પુરાવા પર આધાર રાખવા માંગતા હોય તે રજૂ કરવા અથવા રજૂ કરાવવા જણાવશે.

(૨એ) જ્યાં પેટા–કલમ (૧) હેઠળ સંદર્ભિત આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર સિવાયનો કોઈપણ અન્ય આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર, ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ ઓફિસર સમક્ષની કાર્યવાહી દરમિયાન તેમના ધ્યાનમાં આવે, તો આ પ્રકરણની જોગવાઈઓ એવી રીતે લાગુ પડશે જાણે કે આવો અન્ય

આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર પેટા–કલમ (૧) હેઠળ તેમને સંદર્ભિત આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર હોય.

(૨બી) જ્યાં કોઈ આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહારના સંબંધમાં, કરદાતાએ કલમ ૯૨ઈ હેઠળ અહેવાલ રજૂ કર્યો ન હોય અને આવો વ્યવહાર ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ ઓફિસર સમક્ષની કાર્યવાહી દરમિયાન તેમના ધ્યાનમાં આવે, તો આ પ્રકરણની જોગવાઈઓ એવી રીતે લાગુ પડશે જાણે કે આવો વ્યવહાર પેટા–કલમ (૧) હેઠળ તેમને સંદર્ભિત આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર હોય.

(૨સી) ૧ જુલાઈ ૨૦૧૨ પહેલાં જેની કાર્યવાહી પૂર્ણ થઈ ગઈ હોય તેવા કોઈપણ આકારણી વર્ષ માટે, પેટા–કલમ (૨બી) માં સમાવિષ્ટ કોઈપણ બાબત આકારણી અધિકારીને કલમ ૧૪૭ હેઠળ આકારણી અથવા પુનઃઆકારણી કરવા અથવા કલમ ૧૫૪ હેઠળ આકારણીમાં વધારો કરતો અથવા અગાઉ કરાયેલા રિફંડમાં ઘટાડો કરતો અથવા અન્યથા કરદાતાની જવાબદારી વધારતો હુકમ પસાર કરવાની સત્તા આપશે નહીં.

(૩) પેટા–કલમ (૨) હેઠળની નોટીસમાં નિર્દિષ્ટ કરાયેલી તારીખે, અથવા તે પછી બને તેટલી વહેલી તકે, કલમ ૯૨ડી ની પેટા–કલમ (૩) માં ઉલ્લેખિત કોઈપણ માહિતી અથવા દસ્તાવેજો સહિત કરદાતા જે પુરાવા રજૂ કરે તે સાંભળ્યા પછી અને કોઈપણ નિર્દિષ્ટ મુદ્દાઓ પર ટ્રાન્સફર

પ્રાઈસિંગ ઓફિસરને જરૂરી હોય તેવા પુરાવા ધ્યાનમાં લીધા પછી અને તેમણે એકત્રિત કરેલી તમામ સંબંધિત સામગ્રીને ધ્યાનમાં લીધા પછી, ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ ઓફિસર લેખિત હુકમ દ્વારા, કલમ ૯૨સી ની પેટા–કલમ (૩) મુજબ સદર આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર અથવા નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહારના સંબંધમાં આર્મ્સ લેન્થ પ્રાઈસ નક્કી કરશે અને પોતાના હુકમની એક નકલ આકારણી અધિકારીને અને કરદાતાને મોકલશે."

૧૪. કલમ ૯૨સીએ દર્શાવે છે કે એઓ દ્વારા ટીપીઓ ને સંદર્ભ કરવા માટે કેટલીક હકૂમત સંબંધી પૂર્વશરતો છે. પ્રથમ તો, એઓ એ સંતોષ પામવો જરૂરી છે કે કરદાતાએ આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર અથવા નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહાર કર્યો છે. જ્યાં, પ્રસ્તુત કેસની જેમ, કરદાતા પ્રાથમિક તબક્કે જ વાંધો ઉઠાવે કે તેણે સદર અધિનિયમની કલમ ૯૨બી ના અર્થમાં કોઈ આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર કર્યો નથી, તો એઓ માટે આવા વાંધાનો નિકાલ કરવો અનિવાર્ય છે. જો એઓ તેમ છતાં સંદર્ભ કરવાનો નિર્ણય લે, તો તેમણે ટીપીઓ ને આવો સંદર્ભ કરવો શા માટે જરૂરી અને ઉચિત છે તેના કારણો, પ્રથમ દ્રષ્ટિએ પણ, નોંધવા જરૂરી છે.

૧૫. ટીપીઓ ને જે સંદર્ભિત કરવામાં આવે છે તે સદર આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર અથવા નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહારની એએલપી નક્કી કરવા અંગે છે. તેથી, આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર અથવા નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહારના અસ્તિત્વ અંગે એઓ દ્વારા પહોંચવામાં આવતો સંતોષ, પ્રથમ દ્રષ્ટિએ

પણ, ટીપીઓ ને સંદર્ભ કરવા માટે અનિવાર્ય પૂર્વશરત છે. જ્યાં કરદાતા દ્વારા ફોર્મ ૩સીઈબી માં એકાઉન્ટન્ટનો આવો અહેવાલ રજૂ કરવામાં આવે, ત્યારે કરદાતાને સાંકળતા આવા આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહારની એએલપી નક્કી કરવાના પ્રશ્ન પર ટીપીઓ ને સંદર્ભ કરવો જરૂરી અને ઉચિત છે તેવો અભિપ્રાય, પ્રથમ દ્રષ્ટિએ પણ, બાંધવામાં એઓ ને કોઈ મુશ્કેલી પડવી જોઈએ નહીં.

૧૬. સીબીડીટી ની ૨૦૦૩ ની સૂચના નંબર ૩ સ્પષ્ટપણે જણાવે છે કે ટીપીઓ ને સંદર્ભ કરવા માટે, એઓ એ સંતોષ પામવો જરૂરી છે કે કરદાતાએ પોતાના એઈ સાથે આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર કર્યો છે. આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર અંગેની વાસ્તવિક માહિતી જ્યાંથી એકત્રિત કરી શકાય તેવા સ્ત્રોતોમાંનો એક સ્ત્રોત રિટર્ન સાથે રજૂ કરાયેલ ફોર્મ નંબર ૩સીઈબી છે જે એકાઉન્ટન્ટના અહેવાલના સ્વરૂપમાં છે જેમાં પ્રશ્નવાળા આકારણી વર્ષ દરમિંયાન કરદાતા દ્વારા કરવામા  આવેલા આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહારની વિગતો સમાવિષ્ટ હોય છે. જ્યાં કરદાતા દ્વારા ફોર્મ ૩સીઈબી માં આવો કોઈ અહેવાલ રજૂ કરવામાં આવ્યો ન હોય, ત્યાં આવા વ્યવહારની એએલપી નક્કી કરવાનો પ્રશ્ન ટીપીઓ ને સંદર્ભિત કરવો જરૂરી અને ઉચિત છે તેવું નોંધવા માટે એઓ નો આધાર શું હશે? જ્યાં એઓ નો એવો મત હોય કે રજૂ કરાયેલા રિટર્નમાં દર્શાવેલ વ્યવહાર આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહારનું સ્વરૂપ ધરાવે છે, તો તેઓ કરદાતાને સદર

અધિનિયમની કલમ ૯૨સીએ(૧) હેઠળ ટીપીઓ ને સંદર્ભ કરવાની પોતાની દરખાસ્તની નોટીસ આપશે. ટીપીઓ ને સંદર્ભ કરતા પહેલાં, એઓ એ સદર અધિનિયમ હેઠળ પરિકલ્પિત કર્યા મુજબ કમિશનર/ડિરેક્ટરની મંજૂરી મેળવવાની રહે છે. તેથી, સંદર્ભ પત્રમાં તમામ વ્યવહારોનો સ્પષ્ટપણે ઉલ્લેખ કરવાનો રહે છે. આ કાર્યવાહીનું સ્વરૂપ જ એવું છે કે એઓ પ્રથમ કરદાતાને ટીપીઓ ને સંદર્ભ કરવાની પોતાની દરખાસ્તની નોટીસ આપશે અને કરદાતા પાસેથી માહિતી અને સ્પષ્ટતા માંગશે. જો આ તબક્કે, કરદાતા સંદર્ભ કરવા માટે એઓ ની હકૂમત અંગે જ વાંધો ઉઠાવે, તો એઓ માટે ગુણવત્તાના ધોરણે આવા વાંધાનો નિકાલ કરવો ફરજિયાત રહેશે.

૧૭. જોકે કલમ ૯૨સીએ(૧) પોતે સંદર્ભ કરવા અંગે એઓ ની હકૂમત સામે કરદાતા દ્વારા વાંધો ઉઠાવવામાં આવે ત્યારે કરદાતાને સુનાવણી આપવા વિશે વાત કરતી નથી, પરંતુ આવી આવશ્યકતા એઓ દ્વારા અનુસરવામાં આવનારી કાર્યવાહીના સ્વરૂપમાં જ ગર્ભિત જણાય છે. અગાઉ નોંધ્યું છે તેમ, એઓ એ નોંધવું જરૂરી છે કે તેઓ સંદર્ભ કરવાનું જરૂરી અને ઉચિત માને છે. એઓ એ કરદાતા દ્વારા ઉઠાવવામાં આવેલા વાંધાઓનો નિકાલ કરવો જરૂરી છે. તે પછી જ એઓ એવા નિષ્કર્ષ પર પહોંચી શકે છે, પ્રથમ દ્રષ્ટિએ પણ, કે સંદર્ભ કરવો જરૂરી અને ઉચિત છે. આ સંદર્ભ કરતા પહેલાં કરવું જરૂરી છે.

૧૮. અનુસરવાની કાર્યવાહી અંગે વધુ એક મુદ્દો એ છે કે જ્યાં સંદર્ભ કરવાના સંબંધમાં કરદાતા દ્વારા હકૂમત અંગે વાંધો ઉઠાવવામાં આવે ત્યારે શું એઓ સંદર્ભ કરતા પહેલાં કરદાતાને સુનાવણીની તક આપવા માટે બંધાયેલા છે?

૧૯.૧ વોડાફોન ઈન્ડિયા સર્વિસીસ (પી) લિમિટેડ વિરુદ્ધ યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં, બોમ્બે હાઈકોર્ટ સમક્ષ આકારણી વર્ષ ૨૦૦૯–૧૦ સાથે સંબંધિત આવો જ પ્રશ્ન વિચારણા હેઠળ હતો.

૧૯.૨ વોડાફોન ઈન્ડિયા સર્વિસીસ (પી) લિમિટેડ ["વીઆઈએસપીએલ"] એ ફોર્મ ૩સીઈબી સાથે પોતાનું આવકનું રિટર્ન રજૂ કર્યું હતું જેમાં વીઆઈએસપીએલ દ્વારા પોતાની હોલ્ડિંગ કંપની (જે બિનવિવાદાસ્પદ રીતે એક એઈ હતી) ને ઈક્વિટી શેર જારી કરવાના વ્યવહારને આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર તરીકે જાહેર કરવામાં આવ્યો હતો. ઉપરાંત જારી કરાયેલા શેરની એએલપી પણ નક્કી કરવામાં આવી હતી. જો કે, એકાઉન્ટન્ટ દ્વારા એક નોંધ જોડવામાં આવી હતી જેમાં જણાવવામાં આવ્યું હતું કે ઈક્વિટી શેર જારી કરવાનો વ્યવહાર કરદાતાની આવકને અસર કરતો નથી અને માત્ર અતિશય સાવચેતીના ભાગરૂપે જ તેનો અહેવાલ આપવામાં આવી રહ્યો છે.

૧૯.૩ આ રિટર્ન એઓ દ્વારા સ્કુટીની માટે પસંદ કરવામાં આવ્યું હતું. ત્યારપછી, એઓ એ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ ("સીઆઈટી") ની પૂર્વ મંજૂરી મેળવ્યા બાદ ફોર્મ ૩સીઈબી માં અહેવાલીત તમામ વ્યવહારો સદર અધિનિયમની કલમ ૯૨સીએ(૧) હેઠળ ટીપીઓ ને સંદર્ભિત કર્યા હતા. ત્યારબાદ ટીપીઓ એ ૧૪ ડિસેમ્બર ૨૦૧૨ ના રોજ વીઆઇએસપીએલ ને કારણદર્શક નોટીસ જારી કરી હતી, જેમાં અન્ય બાબતોની સાથે કારણ દર્શાવવા જણાવ્યું હતું કે સદર અધિનિયમ હેઠળ એએલપી ની ગણતરીના હેતુઓ માટે વીઆઇએસપીએલ દ્વારા જાહેર કર્યા મુજબ તેની હોલ્ડિંગ કંપનીને ઈક્વિટી શેરની જારી કિંમત (પ્રિમીયમ સહિત) શા માટે સ્વીકારવી જોઈએ.

૧૯.૪ પ્રત્યુત્તરમાં વીઆઇએસપીએલ એ દલીલ કરી હતી કે પ્રકરણ ૧૦ ની જોગવાઈઓ ઈક્વિટી શેર જારી કરવાને લાગુ પડતી નથી તે કારણોસર નોટીસ સંપૂર્ણપણે હકૂમત વિનાની હતી. પૂર્વગ્રહ વિના, વીઆઇએસપીએલ એ ગુણવત્તાના ધોરણે કારણદર્શક નોટીસનો વિરોધ કર્યો હતો. ટીપીઓ એ ૨૮ જાન્યુઆરી ૨૦૧૩ ના રોજ હુકમ પસાર કરીને અરજદારની ઉપરોક્ત દલીલોને નકારી કાઢી હતી અને પ્રશ્નવાળા વ્યવહારની એએલપી નક્કી કરવાની કાર્યવાહી આગળ વધારી હતી. ત્યારબાદ એઓ એ સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૩ સાથે વંચાણે લેતા કલમ ૧૪૪-સી(૧) હેઠળ ડ્રાફ્ટ આકારણી હુકમ જારી કર્યો હતો જેમાં

ટીપીઓ દ્વારા નક્કી કરાયેલી સમગ્ર આવક વીઆઇએસપીએલ ની આવકમાં ઉમેરવામાં આવી હતી. ત્યારબાદ વીઆઇએસપીએલ એ ડિસ્પ્યુટ રિઝોલ્યુશન પેનલ ("ડીઆરપી") સમક્ષ ડ્રાફ્ટ આકારણી હુકમ સામે વાંધાઓ રજૂ કર્યા હતા. વાંધાઓ માત્ર મૂલ્યાંકન અને જથ્થાત્મક ગણતરીના મુદ્દાઓના સંબંધમાં જ ઉઠાવવામાં આવ્યા હતા અને હકૂમતના મુદ્દાના સંબંધમાં નહીં. ઉપરોક્ત વ્યવહાર ટીપીઓ ને સંદર્ભિત કરવાની એઓ ની હકૂમતને પડકારતી રીટ અરજી પાછળથી બોમ્બે હાઇકોર્ટમાં દાખલ કરવામાં આવી હતી.

૧૯.૫ સદર અધિનિયમના પ્રકરણ ૧૦ અને ખાસ કરીને તેની કલમ ૯૨સીએ ની જોગવાઈઓની ચર્ચા કરતી વખતે, બોમ્બે હાઇકોર્ટે નીચે મુજબનું અવલોકન કર્યું હતું :

"૩૨. એ સ્પષ્ટ છે કે કલમ ૯૨(૧) ને ધ્યાનમાં લેતાં, પ્રકરણ ૧૦ લાગુ કરવાના હેતુ માટે આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર દ્વારા આવક ઉદ્ભવતી અને/અથવા અસર પામતી હોવી જોઈએ અથવા સંભવિતપણે ઉદ્ભવતી અને/અથવા અસર પામતી હોવી જોઈએ. આ હકૂમત સંબંધી આવશ્યકતાના સ્વરૂપમાં જણાશે અને એએલપી નક્કી કરવામાં આગળ વધતા પહેલાં અથવા એએલપી નક્કી કરવા માટે ટીપીઓ ને મુદ્દો સંદર્ભિત કરતા પહેલાં આકારણી અધિકારીને સંતોષ થવો જોઈએ કે એએલપી નક્કી કરવા પર આવક અથવા સંભવિત આવક ઉદ્ભવે છે

અને/અથવા અસર પામે છે. આ કેસમાં, અમને જણાય છે કે અરજદાર શરૂઆતથી જ એ કારણોસર પ્રકરણ ૧૦ લાગુ કરવાની હકૂમતને પડકારી રહ્યા છે કે પોતાની હોલ્ડિંગ કંપનીને પોતાના શેર જારી કરવાના કારણે કોઈ આવક ઉદ્ભવતી નથી અને/અથવા અસર પામતી નથી અથવા સંભવિતપણે ઉદ્ભવતી નથી અને/અથવા અસર પામતી નથી. આકારણી અધિકારી ટીપીઓ ને બાબત સંદર્ભિત કરતા પહેલાં આ વાંધા/મુદ્દાનો નિકાલ કરતા નથી. ટીપીઓ એ કારણોસર ઉપરોક્ત વાંધાનો નિકાલ કરતા નથી કે કલમ ૯૨સીએ મુજબ, તેમનું કાર્ય માત્ર આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહારના સંબંધમાં એએલપી ની ગણતરી કરવાનું છે. ટીપીઓ તારીખ ૨૮ જાન્યુઆરી ૨૦૧૨ ના વાદગ્રસ્ત હુકમમાં અરજદારના વાંધાનો એવું જણાવીને જવાબ આપે છે કે તેનો નિકાલ આકારણી અધિકારી દ્વારા કરવામાં આવશે. જો કે, જ્યારે ટીપીઓ ના હુકમ પછી આકારણી અધિકારી સમક્ષ આ જ વાંધો ઉઠાવવામાં આવ્યો, ત્યારે આકારણી અધિકારી તારીખ ૨૨ માર્ચ ૨૦૧૩ ના વાદગ્રસ્ત ડ્રાફ્ટ આકારણી હુકમમાં એ કારણોસર તેને ધ્યાનમાં લેતા નથી કે કલમ ૯૨સીએ(૪) ને ધ્યાનમાં લેતાં, આકારણી અધિકારી ટીપીઓ દ્વારા નક્કી કરાયેલી એએલપી સાથે સુસંગત હુકમ પસાર કરવા માટે બંધાયેલા છે. જ્યારે અરજદાર/કરદાતા દ્વારા ખાસ કરીને આ હકૂમત સંબંધી મુદ્દો

ઉઠાવવામાં આવે ત્યારે ટીપીઓ અથવા આકારણી અધિકારી દ્વારા તેનો નિકાલ કરવો જ રહ્યો.

૩૩. સામાન્ય રીતે જ્યારે કોઈ એકાઉન્ટન્ટ કલમ ૯૨ઈ હેઠળ આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહારનો અહેવાલ આપે છે ત્યારે એ બાબતે કોઈ વિવાદ હોઈ શકે નહીં કે એએલપી નક્કી કરવા પર આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર દ્વારા કોઈ આવક ઉદ્‌ભવે છે અને/અથવા અસર પામે છે અથવા આવક ઉદ્‌ભવવાની અને/અથવા અસર પામવાની શક્યતા છે. જો કે જ્યારે કોઈ કરદાતા ઉપરોક્ત આધારને પડકારે, ત્યારે તે મુદ્દાનો નિર્ણય કરવો જ રહ્યો. આવા મુદ્દાનો પ્રાથમિક તબક્કે જ એટલે કે એએલપી નક્કી કરતા પહેલાં જ નિકાલ કરવો જોઈએ. આ એટલા માટે છે કારણ કે જો એવું ઠરાવવામાં આવે કે આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહારમાં એએલપી નક્કી કરવા પર કોઈ આવક અથવા સંભવિત આવક ઉદ્‌ભવતી નથી અને/અથવા અસર પામતી નથી, તો એએલપી નક્કી કરવાની સમગ્ર કાર્યવાહી કેવળ શૈક્ષણિક બની જશે. વોડાફોન-૨ ના કેસમાં તારીખ ૬ સપ્ટેમ્બર ૨૦૧૩ ના ચુકાદામાં આ કોર્ટની અન્ય ડિવિઝન બેન્ચ દ્વારા ઠરાવ્યા મુજબ, કલમ ૯૨સીએ(૪) મુજબ, આકારણી અધિકારી ટીપીઓ દ્વારા નક્કી કરાયેલી એએલપી સાથે સુસંગત હુકમ પસાર કરવા માટે બંધાયેલા છે. જો કે, જ્યાં આકારણી અધિકારી પોતે કલમ ૯૨સી(૩) મુજબ એએલપી નક્કી કરી રહ્યા હોય ત્યારે કલમ ૯૨સી(૪) મુજબ તેઓ એએલપી ને

ધ્યાનમાં રાખીને આવકની ગણતરી કરશે. આવા કિસ્સાઓમાં, જ્યાં આકારણી અધિકારી પોતે એએલપી નક્કી કરે છે, ત્યાં તેમના માટે પ્રકરણ ૧૦ હેઠળ કાર્યવાહી શરૂ કરતા પહેલાં અથવા આકારણી હુકમ પસાર કરવાના તબક્કે આવક ઉદ્ભવે છે અને/અથવા અસર પામે છે કે નહીં તે મુદ્દો ધ્યાનમાં લેવાનું ખુલ્લું રહે છે."

૧૯.૬ બોમ્બે હાઈકોર્ટે વધુમાં અવલોકન કર્યું હતું કે જ્યાં સદર અધિનિયમના પ્રકરણ ૧૦ ની લાગુ પડવાપાત્રતા અંગે વાંધો ઉઠાવવામાં આવે, "ત્યારે વાંધાને ધ્યાનમાં લીધા પછી નિર્ણય લેવાની આવશ્યકતા જરૂરી બની જાય છે. આ તબક્કે તેને ધ્યાનમાં લેવાના અભાવમાં, તે માત્ર ડીઆરપી દ્વારા જ ધ્યાનમાં લઈ શકાય અને ઉપર દર્શાવ્યા મુજબ, જો આકારણી અધિકારી દ્વારા પ્રાથમિક તબક્કે જ તેને ધ્યાનમાં લેવામાં આવે, તો તે એએલપી નક્કી કરવાની વિસ્તૃત કાર્યવાહીને બચાવી શકે છે જે સંપૂર્ણપણે શૈક્ષણિક સાબિત થઈ શકે છે." ઉપરોક્ત સંજોગોમાં જ, બોમ્બે હાઈકોર્ટે નિષ્કર્ષ આપ્યો હતો કે "જે કિસ્સાઓમાં કરદાતા દ્વારા પ્રકરણ ૧૦ હેઠળ કર લાદવાની હકૂમતને જ પડકારવામાં આવે ત્યારે ટીપીઓ ને બાબત સંદર્ભિત કરતા પહેલાં વ્યક્તિગત સુનાવણી આપવાને કલમ ૯૨સીએ(૧) માં વાંચવું જ રહ્યું."

૧૯.૭ વીર જેમ્સ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં ગુજરાત હાઈકોર્ટના મત સાથે અસહમત થતી વખતે, બોમ્બે હાઈકોર્ટે ટીપીઓ ને સંદર્ભ કરતો એઓ

દ્વારા પસાર કરાયેલો હુકમ રદ કર્યો હતો. બોમ્બે હાઈકોર્ટે ટીપીઓ ને સંદર્ભ કરતા પહેલાં એઓ દ્વારા કરદાતાને સુનાવણી આપવાના પરિણામ વિશે વધુ સ્પષ્ટતા કરી હતી અને ફકરા ૪૦ માં નીચે મુજબ અવલોકન કર્યું હતું :

"૪૦. અમારા મતે, એકવાર એઓ ટીપીઓ ને સંદર્ભ કરતા પહેલાં કરદાતાને સુનાવણી આપે, ત્યારબાદ ટીપીઓ એઓ ના એ અભિપ્રાયથી બંધાયેલા રહેશે કે સંબંધિત વર્ષમાં આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર હતો અને આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર દ્વારા આવક ઉદ્ભવે છે અથવા અસર પામે છે અને ટીપીઓ વિચારણા હેઠળના આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહારની એએલપી નક્કી કરવા માટે બંધાયેલા છે, કારણ કે આખરે જોગવાઈઓના આધારે કરદાતાની કરપાત્ર આવકની આકારણી કરવાની ફરજ અને જવાબદારી એઓ ની છે. તેથી, જો એઓ કરદાતાને સુનાવણીની તક આપે તો કુદરતી ન્યાયના સિદ્ધાંતોનું પર્યાપ્ત પાલન થશે. સામાન્ય રીતે જ્યારે કરદાતા કલમ ૯૨ઈ હેઠળ એકાઉન્ટન્ટના અહેવાલની નકલ સાથે પોતાનું રિટર્ન રજૂ કરે છે ત્યારે પ્રકરણ ૧૦ ની લાગુ પડવાપાત્રતા સ્વીકૃત સ્થિતિ હોઈ શકે છે. જો કે અમે એક સાવચેતી ઉમેરી શકીએ છીએ અને તે એ છે કે : જ્યાં કરદાતા પ્રકરણ ૧૦ હેઠળ હકૂમતનો ઉપયોગ કરવા સામે વાંધો ઉઠાવે ત્યારે ટીપીઓ ને બાબત સંદર્ભિત કરવી જરૂરી અને ઉચિત છે કે કેમ તે ધ્યાનમાં લેવા માટે આકારણી અધિકારી દ્વારા કરદાતાને સુનાવણી

આપવી જરૂરી છે કારણ કે અન્યથા આ વાંધાને ક્યારેય ધ્યાનમાં લેવામાં આવશે નહીં, જેમ કે ઉપર દર્શાવવામાં આવ્યું છે અને વાસ્તવમાં આ કેસમાં બન્યું છે. આવા કિસ્સાઓમાં જ્યાં કરદાતાના કેસના તથ્યો પર પ્રકરણ ૧૦ ની લાગુ પડવાપાત્રતા સામે વાંધો ઉઠાવવામાં આવે, ત્યારે કરદાતાના વાંધાને ધ્યાનમાં લેવા માટે સુનાવણી આપવી જોઈએ પરંતુ અન્યથા નહીં."

૧૯.૮ જો કે એઓ ને બાબત રિમાન્ડ કરવાના બદલે, બોમ્બે હાઈકોર્ટનો એવો મત હતો કે ડીઆરપી દ્વારા ગુણવત્તાના ધોરણે આ પ્રશ્ન ધ્યાનમાં લેવાવો જોઈએ.

૨૦. આ કોર્ટ વોડાફોન ઈન્ડિયા સર્વિસીસ (પી) લિમિટેડ વિરુદ્ધ યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં બોમ્બે હાઈકોર્ટ દ્વારા વ્યક્ત કરાયેલા મત સાથે સહમત થાય છે. એવું જણાય છે કે સીબીડીટી એ ઉપરોક્ત ચુકાદામાં બોમ્બે હાઈકોર્ટ દ્વારા સ્પષ્ટ કરાયેલી કાયદાકીય સ્થિતિને ખાસ સ્વીકારી છે અને વીર જેમ્સ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં ગુજરાત હાઈકોર્ટના ચુકાદા મુજબ ગઈ નથી. સીબીડીટી દ્વારા જારી કરાયેલી તારીખ ૧૬ ઓક્ટોબર ૨૦૧૫ ની ૨૦૧૫ ની સૂચના નંબર ૧૫ જે અન્ય બાબતોની સાથે એઓ દ્વારા અનુસરવામાં આવનારી કાર્યવાહી નક્કી કરે છે તેને તારીખ ૧૦ માર્ચ ૨૦૧૬ ની ૨૦૧૬ ની સૂચના નં. ૩ દ્વારા બદલવામાં આવી છે. તેનો ફકરો ૩.૪ નીચે મુજબ છે :

"૩.૪ ઉપરોક્ત ફકરા ૩.૨ અને ૩.૩ મુજબ એઓ દ્વારા ટીપીઓ ને સંદર્ભિત કરવાના કિસ્સાઓ માટે, નીચે મુજબની સ્થિતિઓ ધરાવતા વ્યવહારોના સંબંધમાં, એઓ એ એએલપી નક્કી કરવા માટે ટીપીઓ ને બાબત સંદર્ભિત કરવા માટે પીસીઆઈટી અથવા સીઆઈટી ની મંજૂરી માંગતા પહેલાં, હકૂમત સંબંધી આવશ્યકતા તરીકે, પોતાનો સંતોષ નોંધવો જ રહ્યો કે આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર અથવા નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહારની એએલપી નક્કી કરવા પર આવક અથવા આવકની શક્યતા ઉદ્ભવે છે અને/અથવા અસર પામે છે :

(એ) જ્યાં કરદાતાએ સદર અધિનિયમની કલમ ૯૨ઈ હેઠળ એકાઉન્ટન્ટનો અહેવાલ રજૂ કર્યો ન હોય પરંતુ તેના દ્વારા કરવામાં આવેલા આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહારો અથવા નિર્દિષ્ટ સ્થાનિંક વ્યવહારો એઓ ના ધ્યાનમા આવે;

(બી) જ્યાં કરદાતાએ સદર અધિનિયમની કલમ ૯૨ઈ હેઠળ રજૂ કરાયેલા એકાઉન્ટન્ટના અહેવાલમાં એક અથવા વધુ આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર અથવા નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહાર જાહેર કર્યા ન હોય અને સદર વ્યવહાર અથવા વ્યવહારો એઓ ના ધ્યાનમાં આવે; અને

(સી) જ્યાં કરદાતાએ સદર અધિનિયમની કલમ ૯૨ઈ હેઠળ રજૂ કરાયેલા એકાઉન્ટન્ટના અહેવાલમાં આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહારો અથવા નિર્દિષ્ટ

*સ્થાનિક વ્યવહારો જાહેર કર્યા હોય પરંતુ એ મતલબની કેટલીક મર્યાદિત નોંધો કરી હોય કે સદર વ્યવહારો અથવા નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહારો કરદાતાની આવકને અસર કરતા નથી.*

*ઉપરોક્ત ત્રણ સ્થિતિઓમાં, એઓ એ પોતાનો સંતોષ અથવા અન્યથા નોંધતા પહેલાં કરદાતાને સુનાવણીની તક પૂરી પાડવી જ રહી. જો આ ત્રણ સ્થિતિઓમાં સદર અધિનિયમના પ્રકરણ ૧૦ [કલમ ૯૨ થી ૯૨એફ] ની લાગુ પડવાપાત્રતા સામે કરદાતા દ્વારા કોઈ વાંધો ઉઠાવવામાં ન આવે, તો એઓ એ પીસીઆઈટી અથવા સીઆઈટી ની મંજૂરી મેળવ્યા બાદ એએલપી નક્કી કરવા માટે આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર અથવા નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહાર ટીપીઓ ને સંદર્ભિત કરવો જોઈએ. જો કે, જ્યાં આ ત્રણ સ્થિતિઓમાં પ્રકરણ ૧૦ [કલમ ૯૨ થી ૯૨એફ] ની લાગુ પડવાપાત્રતા સામે કરદાતા દ્વારા વાંધો ઉઠાવવામાં આવે, ત્યારે એઓ એ કરદાતાના વાંધાઓ ધ્યાનમાં લેવા જ રહ્યા અને કુદરતી ન્યાયના સિદ્ધાંતોનું પાલન થાય તે રીતે સકારણ હુકમ પસાર કરવો જ રહ્યો. જો એઓ સદર હુકમમાં એવો નિર્ણય લે કે પ્રશ્નવાળો વ્યવહાર ટીપીઓ ને સંદર્ભિત કરવો જરૂરી છે, તો તેમણે પીસીઆઈટી અથવા સીઆઈટી ની મંજૂરી મેળવ્યા બાદ સંદર્ભ કરવો જોઈએ."*

૩૧. આમ, એવું જણાય છે કે શું એઓ એ પોતાનો સંતોષ અથવા અન્યથા નોંધતા પહેલાં કરદાતાને સુનાવણીની તક પૂરી પાડવી જ રહી તે મુદ્દે દિલ્હી

હાઈકોર્ટ મેસર્સ વીર જેમ્સ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં આપવામાં આવેલા આ હાઈકોર્ટના ચુકાદાથી અસહમત થઈ હતી. દિલ્હી હાઈકોર્ટે વોડાફોન ઈન્ડિયા સર્વિસીસ (પી) લિ. (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં બોમ્બે હાઈકોર્ટના ચુકાદા પર આધાર રાખીને ઠરાવ્યું હતું કે સુનાવણીની તક આપવી જ રહી. જ્યારે, આ હાઈકોર્ટે મેસર્સ વીર જેમ્સ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં એવો મત લીધો હતો કે પ્રકરણ ૧૦ હેઠળની જોગવાઈઓને ધ્યાનમાં લેતાં, એઓ કરદાતાને સાંભળવા માટે કોઈપણ રીતે બંધાયેલા નથી. એઓ ના ભાગે માત્ર એટલી જ જવાબદારી છે કે તેઓ કરદાતાના વાંધાઓ ધ્યાનમાં લે અને તે પછી જ આમ્ર્સ લેન્થ પ્રાઈસની ગણતરી કરવા માટે ટીપીઓ ને સંદર્ભ કરે.

૩૨. હવે આપણે મેસર્સ વીર જેમ્સ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં આપવામાં આવેલા આ હાઈકોર્ટના ચુકાદાનું અવલોકન કરી શકીએ છીએ. અમે પ્રસ્તુત અવલોકનો ટાંકીએ છીએ :

> *"૧૩. અમને પ્રકરણ–૧૦ હેઠળ એવી કોઈ જોગવાઈ જણાતી નથી, જે આકારણી અધિકારી માટે કરદાતાને સાંભળવાનું, તેમના વાંધાઓ ધ્યાનમાં લેવાનું અને તે પછી જ આમ્ર્સ લેન્થ પ્રાઈસની ગણતરી કરવા માટે ટીપીઓ ને સંદર્ભ કરવાનું જરૂરી બનાવે. અગાઉ અવલોકન કર્યું છે તેમ, એ સાચું છે કે ટીપીઓ ને સંદર્ભ કરવાનો પ્રશ્ન માત્ર એવા કિસ્સામાં જ ઉપસ્થિત થશે જ્યાં કરદાતા અને સંલગ્ન વ્યક્તિ વચ્ચે આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર થયો હોય. કોઈ ચોક્કસ કિસ્સામાં આવો પ્રશ્ન ખૂબ જ*

વિવાદાસ્પદ પ્રશ્ન પણ હોઈ શકે છે. જો કે, અમને એવું જણાતું નથી કે સદર અધિનિયમની કલમ–૧૦ માં સમાવિષ્ટ જોગવાઈની યોજના હેઠળ, આકારણી અધિકારી ટીપીઓ ને સંદર્ભ કરતા પહેલાં કરદાતાને સુનાવણી આપવા માટે, તેમજ વિચારણા હેઠળના આકારણી વર્ષ સાથે સંબંધિત પાછલા વર્ષ દરમિયાન કરદાતા અને સંલગ્ન એન્ટરપ્રાઇઝ વચ્ચે કોઈ આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર થયો હતો કે કેમ તે પ્રશ્નના સંબંધમાં વાંધાઓ મંગાવવા અને ધ્યાનમાં લેવા માટે બંધાયેલા છે. આકારણી અધિકારીએ રેકોર્ડ પર ઉપલબ્ધ સામગ્રીના આધારે આવો અભિપ્રાય બાંધવો પડશે અને એ અર્થમાં આવા અભિપ્રાયની એડ–હોક આખરીયત રહેશે કે ટીપીઓ ને સંદર્ભ કરવાના હેતુ માટે અને ટીપીઓ સદર અધિનિયમની કલમ ૯૨સીએ ની પેટા–કલમ (૩) હેઠળ હુકમ પસાર કરે તે તબક્કા સુધી, આવો મુદ્દો બંધ રહેશે.

૧૪. આવો કોઈપણ સંદર્ભ કરતા પહેલાં, કલમ ૯૨સી ની પેટા–કલમ (૧) પોતે જ કેટલાક અંતર્ગત રક્ષણો પૂરું પાડે છે. પ્રથમ તો, આકારણી અધિકારીએ ટીપીઓ ને સંદર્ભ કરવાનું જરૂરી અથવા ઉચિત માનવું પડશે અને બીજું કે સંદર્ભ કમિશનરની પૂર્વ મંજૂરીથી કરવાનો રહેશે. આમ, આકારણી અધિકારીએ સંદર્ભ કરતા પહેલાં માત્ર એવો સંતોષ જ નથી પામવાનો કે કરદાતા દ્વારા કરવામાં આવેલા આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહારના સંબંધમાં, આર્મ્સ લેન્થ પ્રાઈસની ગણતરી ટીપીઓ ને સંદર્ભિત કરવી

જરૂરી અથવા ઉચિત છે, પરંતુ આકારણી અધિકારીના આવા અભિપ્રાય પર અમલ કરતા પહેલાં કમિશનર દ્વારા તેને મંજૂરી આપવી પડશે. ઉચ્ચ સત્તાધિકારીની મંજૂરીથી માત્ર યોગ્ય કિસ્સાઓમાં જ સંદર્ભ કરવામાં આવે તે સુનિશ્ચિત કરવા માટે કાયદા દ્વારા પૂરું પાડવામાં આવેલ આ વધુ એક ફિલ્ટર છે.

૧૫. સદર અધિનિયમની કલમ ૯૨સીએ ની પેટા-કલમ (૩) હેઠળ ટીપીઓ દ્વારા રજૂ કરાયેલા અહેવાલ મુજબ આકારણી કરતી વખતે, આકારણી અધિકારીઓને કરદાતાના એ વાંધાઓ ધ્યાનમાં લેતા અટકાવવા માટે કંઈ નથી કે, વાસ્તવમાં, કરદાતા અને કોઈપણ અન્ય વ્યક્તિ વચ્ચે કોઈ આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર થયો ન હતો. જો કરદાતા આવી હકીકત પ્રસ્થાપિત કરવામાં સફળ થાય, તો સ્વાભાવિક રીતે જ આકારણી અધિકારીએ આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર સંબંધિત સમગ્ર કાર્યવાહી પડતી મૂકવી પડશે.

૧૬. જો કે, કરદાતાના વકીલે રજૂઆત કરી હતી કે સદર અધિનિયમની કલમ ૯૨સીએ ની નવી અદલાબદલી કરાયેલી પેટા-કલમ (૪) ની રૂએ, સદર અધિનિયમની કલમ ૯૨સીએ ની પેટા-કલમ (૩) હેઠળ ટીપીઓ દ્વારા પસાર કરાયેલ હુકમ હવે આકારણી અધિકારી માટે બંધનકર્તા છે અને આકારણી અધિકારીએ ટીપીઓ દ્વારા નક્કી કરાયેલી આવી આર્મ્સ લેન્થ પ્રાઈસ સાથે સુસંગત રહીને કુલ આવકની ગણતરી કરવાની

કાર્યવાહી આગળ વધારવી પડશે. તેમણે દર્શાવ્યું હતું કે અગાઉ સદર અધિનિયમની કલમ ૯૨સીએ ની પેટા–કલમ (૪) માં માત્ર આકારણી અધિકારી માટે ટીપીઓ દ્વારા સદર અધિનિયમની કલમ ૯૨સીએ ની પેટા–કલમ (૩) હેઠળ નક્કી કરાયેલી આર્મ્સ લેન્થ પ્રાઈસને ધ્યાનમાં રાખીને કરદાતાની કુલ આવકની ગણતરી કરવાની જ આવશ્યકતા હતી.

૧૭. અમારા મતે, આ કાયદાકીય ફેરફારની ઉપર નોંધવામાં આવેલા અમારા અર્થઘટન પર કોઈ નોંધપાત્ર અસર થતી નથી. સદર અધિનિયમની કલમ ૯૨સીએ ની નવી અદલાબદલી કરાયેલી પેટા–કલમ (૪) ની રૂએ, આકારણી અધિકારી હવે આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહારની આર્મ્સ લેન્થ પ્રાઈસની ગણતરી અંગે ટીપીઓ ના હુકમથી બંધાયેલા છે, પરંતુ વિચારણા હેઠળના સમયગાળા દરમિયાન વાસ્તવમાં કરદાતા અને સંલગ્ન વ્યક્તિ વચ્ચે કોઈ આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર થયો હતો કે કેમ તે પ્રશ્નના સંબંધમાં આકારણી અધિકારી ટીપીઓ ના અભિપ્રાયથી બંધાયેલા નથી અને બંધાયેલા હોવાનું કહી શકાય નહીં. ટીપીઓ ને આ મુદ્દો નક્કી કરવાનું કહેવામાં આવતું નથી અને, અમારા દ્વારા ઠરાવ્યા મુજબ, તેઓ આ મુદ્દો નક્કી કરવા માટે સક્ષમ નથી. આ મુદ્દો આકારણી અધિકારીની એકમાત્ર હકૂમત હેઠળ છે.

૧૮. કરદાતા પાસે આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહારની હાજરી કે ગેરહાજરીના પ્રશ્નનો વિરોધ કરવાની વધુ એક તક છે. સદર અધિનિયમની કલમ

૧૪૪સી હેઠળ, આકારણી અધિકારીએ સૂચિત આકારણી હુકમનો ડ્રાફ્ટ પાત્ર કરદાતાને મોકલવાનો રહે છે. પાત્ર કરદાતામાં એવી કોઈપણ વ્યક્તિનો સમાવેશ થાય છે જેના કિસ્સામાં, સદર અધિનિયમની કલમ ૯૨સીએ ની પેટા-કલમ (૩) હેઠળ પસાર કરાયેલા ટીપીઓ ના હુકમના પરિણામે તફાવત ઉદ્દભવે છે. આમ, ટીપીઓ ના આવા હુકમ મુજબ આવકમાં તફાવતના દરેક કિસ્સામાં, આકારણી અધિકારીએ, પ્રથમ તબક્કે, સૂચિત આકારણી હુકમનો ડ્રાફ્ટ કરદાતાને મોકલવાનો રહે છે. સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૪સી ની પેટા-કલમ (૨) હેઠળ, આવો ડ્રાફ્ટ હુકમ મળ્યા પછી, કરદાતા પાસે આકારણીના તફાવતની પોતાની સ્વીકૃતિ રજૂ કરવાનો અથવા આવા કોઈપણ તફાવત સામે ડિસ્પ્યુટ રિઝોલ્યુશન પેનલ તેમજ આકારણી અધિકારી સમક્ષ પોતાનો વાંધો રજૂ કરવાનો વિકલ્પ રહે છે. સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૪સી ની પેટા-કલમ (૫) એવી જોગવાઈ કરે છે કે જો કરદાતા દ્વારા ડિસ્પ્યુટ રિઝોલ્યુશન પેનલ સમક્ષ કોઈપણ વાંધાઓ ઉઠાવવામાં આવે, તો પેનલ આકારણી અધિકારીના માર્ગદર્શન માટે પોતાને યોગ્ય લાગે તેવા નિર્દેશ જારી કરવા માટે સત્તાધિકૃત છે. સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૪સી ની પેટા-કલમ (૬) હેઠળ, તેના ખંડો (એ) થી (જી) માં પૂરી પાડવામાં આવેલી વિવિધ વિગતો ધ્યાનમાં લીધા પછી આવા નિર્દેશો જારી કરવાના રહેશે. સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૪સી ની પેટા-કલમ (૮) એવી

જોગવાઈ કરે છે કે ડિસ્પ્યુટ રિઝોલ્યુશન પેનલ ડ્રાફ્ટ હુકમ પર સૂચિત તફાવતોને કાયમ રાખી શકે છે, ઘટાડી શકે છે અથવા વધારી શકે છે. સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૪સી ની પેટા–કલમ (૧૧) એવી જોગવાઈ કરે છે કે કરદાતા અને આકારણી અધિકારીને તક આપ્યા વિના પેટા–કલમ (૫) હેઠળ કોઈ નિર્દેશ જારી કરવામાં આવશે નહીં. સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૪સી ની પેટા–કલમ (૧૩) એવી જોગવાઈ કરે છે કે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૪સી ની પેટા–કલમ (૫) હેઠળ જારી કરાયેલા નિર્દેશો મળ્યા પછી, આકારણી અધિકારી નિર્દેશો સાથે સુસંગત રહીને આકારણી કાર્યવાહી પૂર્ણ કરશે. આમ, સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૪સી પાત્ર કરદાતા માટે સંપૂર્ણ વિવાદ નિવારણ વ્યવસ્થા પૂરી પાડે છે. તેમની પાસે આકારણી અધિકારી દ્વારા સૂચિત તફાવતને સ્વીકારવાનો અથવા ડિસ્પ્યુટ રિઝોલ્યુશન પેનલ સમક્ષ વાંધાઓ ઉઠાવવાનો વિકલ્પ રહે છે. ડિસ્પ્યુટ રિઝોલ્યુશન પેનલ પાસે સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૪સી ની પેટા–કલમ (૫) હેઠળ નિર્દેશો જારી કરવાની અને સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૪સી ની પેટા–કલમ (૮) હેઠળ સૂચિત તફાવતોને કાયમ રાખવાની, ઘટાડવાની અથવા વધારવાની વ્યાપક સત્તાઓ છે. સદર અધિનિયમની કલમ ૧૪૪સી ની પેટા–કલમ (૧૩) હેઠળ, આવા નિર્દેશો આકારણી અધિકારી માટે બંધનકર્તા છે."

૩૩. એ કહેવાની જરૂર નથી કે જેમ ન્યાયિક શિષ્ટાચાર અને ઔચિત્યની માંગ છે કે આ કોર્ટની સમકક્ષ બેન્ચ દ્વારા આપવામાં આવેલ ચુકાદો અમારા માટે બંધનકર્તા છે. મેસર્સ વીર જેમ્સ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં આ હાઇકોર્ટ દ્વારા પ્રસ્થાપિત કરવામાં આવેલા સિદ્ધાંતને અનુસરીને તેમના અસીલને સુનાવણીની તક ન આપવા અંગે શ્રી સોપારકર દ્વારા ઉઠાવવામાં આવેલી દલીલને નકારી કાઢવામાં અમને એક મિનિટનો પણ સમય લાગ્યો ન હોત. જો કે, અમે ઇન્ડોરામા સિન્થેટીક્સ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં દિલ્હી હાઇકોર્ટ દ્વારા આપવામાં આવેલા ચુકાદામાં કંઈક ધ્યાનમાં લઈએ છીએ અને તેની અવગણના કરવી જોઈએ નહીં. દિલ્હી હાઇકોર્ટે પોતાના ચુકાદાના ફકરા ૨૦ માં નોંધ્યું છે કે સી.બી.ડી.ટી. એ વોડાફોન ઇન્ડિયા સર્વિસીસ (પી) લિ. (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં બોમ્બે હાઇકોર્ટ દ્વારા સ્પષ્ટ કરવામાં આવેલી કાયદાકીય દરખાસ્તને સ્વીકારી છે અને મેસર્સ વીર જેમ્સ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં ગુજરાત હાઇકોર્ટના ચુકાદા મુજબ ગઈ નથી. દિલ્હી હાઇકોર્ટે ફકરા ૨૦ માં આગળ નોંધ્યું છે કે સી.બી.ડી.ટી. દ્વારા જારી કરાયેલી તારીખ ૧૬ ઓક્ટોબર ૨૦૧૫ ની ૨૦૧૫ ની સૂચના નં. ૧૫ જે અન્ય બાબતોની સાથે એ.ઓ. દ્વારા અનુસરવામાં આવનારી કાર્યવાહી નક્કી કરે છે તેને તારીખ ૧૦ માર્ચ ૨૦૧૬ ની ૨૦૧૬ ની સૂચના નં. ૩ દ્વારા બદલવામાં આવી છે. દિલ્હી હાઇકોર્ટે, ત્યારપછી, ૨૦૧૬ ની સૂચના નં. ૩ ના ફકરા ૩.૪ ને ટાંકવાની કાર્યવાહી આગળ વધારી હતી, અને સૂચનાના ફકરા ૩.૪ નો સંદર્ભ આપ્યા પછી, દિલ્હી હાઇકોર્ટે નિષ્કર્ષ આપ્યો હતો કે એ.ઓ. એ

પોતાનો સંતોષ અથવા અન્યથા નોંધતા પહેલાં કરદાતાને સુનાવણીની તક પૂરી પાડવી જ રહી.

૩૪. જો સી.બી.ડી.ટી. પોતે જ વોડાફોન ઈન્ડિયા સર્વિસીસ (પી) લિ. (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં બોમ્બે હાઈકોર્ટ દ્વારા પ્રસ્થાપિત કરવામાં આવેલા અને ઈન્ડોરામા સિન્થેટીક્સ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં દિલ્હી હાઈકોર્ટ દ્વારા અનુસરવામાં આવેલા સિદ્ધાંતને સ્વીકારી લીધો હોય, તો, એવો મત લેવાનું અમને કોઈ વાજબી કારણ જણાતું નથી કે એ.ઓ. દ્વારા પોતાનો સંતોષ અથવા અન્યથા નોંધતા પહેલાં કરદાતાને સુનાવણીની કોઈ તક આપવી જરૂરી નથી. નિઃસંદેહ, પ્રસ્તુત કેસમાં, એ.ઓ. દ્વારા કારણદર્શક નોટીસ જારી કરવામાં આવી હતી અને કરદાતા એટલે કે રીટ અરજદાર દ્વારા પ્રત્યુત્તર રજૂ કરવામાં આવ્યો હતો અને પ્રત્યુત્તર ધ્યાનમાં લીધા બાદ, એ.ઓ. એ, ત્યારપછી, ટી.પી.ઓ. ને સંદર્ભ કરતો હુકમ પસાર કરવાની કાર્યવાહી આગળ વધારી હતી. અમારો એવો મત છે કે તમામ વાંધાઓને ફગાવી દેતા અને ટી.પી.ઓ. ને બાબત સંદર્ભિત કરતા પહેલાં એ.ઓ. દ્વારા સુનાવણીની તક આપવી જોઈતી હતી.

૩૫. ઉપરોક્ત સંદર્ભમાં, અમારું ધ્યાન સી.બી.ડી.ટી. દ્વારા જારી કરાયેલી તારીખ ૨૯ જાન્યુઆરી ૨૦૧૫ ની ૨૦૧૫ ની સૂચના નં. ૨ તરફ દોરવામાં આવ્યું છે. તે નીચે મુજબ છે :

*સૂચના નં. ૨/૨૦૧૫*

એફ.નં. ૫૦૦/૧૫/૨૦૧૪/એપીએ–૧

ભારત સરકાર

નાણાં મંત્રાલય

મહેસૂલ વિભાગ

સેન્ટ્રલ બોર્ડ ઓફ ડિરેક્ટ ટેક્સીસ

ફોરેન ટેક્સ એન્ડ ટેક્સ રિસર્ચ ૧ ડિવિઝન

એપીએ–૧ સેક્શન

નવી દિલ્હી, તારીખ ૨૯ જાન્યુઆરી, ૨૦૧૫

પ્રતિ

તમામ પ્રિન્સિપલ સીસીઆઇટી/ડીએસજીઆઇટી અને

સીસીઆઇટી/ડીએસજીઆઇટી

મેડમ/સર

***વિષય : વોડાફોન ઈન્ડિયા સર્વિસીસ પ્રા. લિ. ના કેસમાં નામદાર બોમ્બે હાઇકોર્ટના હુકમનો સ્વીકાર બાબત.***

ઉપરોક્ત ઉલ્લેખિત વિષયના સંદર્ભમાં, મને આકારણી વર્ષ ૨૦૦૯–૧૦ માટે વોડાફોન ઈન્ડિયા સર્વિસીસ પ્રા. લિ. ના કેસમાં (રીટ અરજી નં. ૮૭૧/૨૦૧૪) બોમ્બે હાઈકોર્ટના ચુકાદા તરફ તમારું ધ્યાન દોરવાનો નિર્દેશ મળ્યો છે, જેમાં કોર્ટે અન્ય બાબતોની સાથે ઠરાવ્યું છે કે શેર જારી કરવા પરનું પ્રિમીયમ મૂડી ખાતાના વ્યવહારના કારણે હતું અને તેનાથી આવક ઉદ્ભવતી નથી અને તેથી, તે ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ એડજસ્ટમેન્ટને પાત્ર નથી.

૨. આથી જાણ કરવામાં આવે છે કે બોર્ડે ઉપર ઉલ્લેખિત રીટ અરજીમાં બોમ્બે હાઈકોર્ટના ચુકાદાનો સ્વીકાર કર્યો છે. ઉપરોક્ત ચુકાદાના સ્વીકારને ધ્યાનમાં લેતાં, નિર્દેશ આપવામાં આવે છે કે જ્યાં આ મુદ્દો સંકળાયેલ હોય તેવા તમામ કિસ્સાઓમાં ફિલ્ડ ઓફિસરો દ્વારા ચુકાદાના રેશિયો ડેસિડેન્ડીનું પાલન કરવું જ રહ્યું. આ બાબત આઈટીએટી, ડીઆરપી અને સીઆઈટી (અપીલ) ના ધ્યાનમાં પણ લાવવામાં આવે.

૩. આ સીબીડીટી ના ચેરપર્સનની મંજૂરીથી જારી કરવામાં આવે છે.

(આંચલ ખંડેલવાલ)

અંડર સેક્રેટરી, ભારત સરકાર

૩૬. અમારા દ્વારા ઉપસ્થિત કરવામાં આવેલા પ્રથમ પ્રશ્નનો ઉત્તર કરદાતાની તરફેણમાં આપ્યા બાદ, અમે આ તબક્કે ચુકાદો પૂર્ણ કરી શક્યા હોત અને કરદાતાને સુનાવણીની તક આપ્યા બાદ તમામ પ્રશ્નો નવેસરથી ધ્યાનમાં લેવા માટે એ.ઓ. ને બાબત રિમાન્ડ કરી શક્યા હોત. જો કે, અમે અમારા દ્વારા ઉપસ્થિત કરવામાં આવેલા બીજા પ્રશ્ન અંગે પણ કંઈક કહેવા માંગીએ છીએ. અમે પ્રથમ તારીખ ૧૦ માર્ચ ૨૦૧૬ ની ૨૦૧૬ ની સૂચના નં. ૩ ના કેટલાક સંબંધિત ભાગનું અવલોકન કરીએ છીએ. અમે તેને નીચે મુજબ ટાંકીએ છીએ :

*"ઇન્કમ-ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની કલમ ૯૨સી – ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ – આર્મ્સ લેન્થ પ્રાઈસની ગણતરી – ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ જોગવાઈઓના અમલીકરણ માટેની માર્ગદર્શિકા – સૂચના નં. ૧૫/૨૦૧૫ ની અદલાબદલી*

*સૂચના નં. ૩/૨૦૧૬ [એફ.નં. ૫૦૦/૯/૨૦૧૫-એપીએ-૨], તારીખ ૧૦-૩-૨૦૧૬*

*ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ સંબંધિત જોગવાઈઓ ઇન્કમ-ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ના પ્રકરણ ૧૦ માં કલમ ૯૨ થી ૯૨એફ માં સમાવિષ્ટ છે. આ જોગવાઈઓ આકારણી વર્ષ ૨૦૦૨-૨૦૦૩ થી અમલમાં આવી છે અને વર્ષો દરમિયાન તેમાં સેફ હાર્બર અને એડવાન્સ પ્રાઈસિંગ એગ્રીમેન્ટ જોગવાઈઓનો ઉમેરો અને નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહારો સુધી ટ્રાન્સફર*

પ્રાઈસિંગ જોગવાઈઓની લાગુ પડવાપાત્રતાના વિસ્તરણ સહિત અનેક સુધારાઓ જોયા છે.

૨. જોગવાઈઓ મુજબ, બે અથવા વધુ સંલગ્ન એન્ટરપ્રાઇઝ વચ્ચેના આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર અથવા નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહારમાંથી ઉદ્‌ભવતી કોઈપણ આવકની ગણતરી આર્મ્સ લેન્થ પ્રાઈસને ધ્યાનમાં રાખીને કરવામાં આવશે. ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ જોગવાઈઓનું સંચાલન કરવા અને પ્રક્રિયાગત એકરૂપતા લાવવા માટે ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ ઓફિસરો (ટીપીઓ) અને આકારણી અધિકારીઓ (એઓ) ને માર્ગદર્શન પૂરું પાડવા માટે તારીખ ૨૦ માર્ચ, ૨૦૦૩ ના રોજ સૂચના નંબર ૩ જારી કરવામાં આવી હતી. છેલ્લા કેટલાક વર્ષો દરમિયાન કરવામાં આવેલા અનેક ધારાકીય, પ્રક્રિયાગત અને માળખાકીય ફેરફારોના કારણે, ૨૦૦૩ ની સૂચના નંબર ૩ ને તારીખ ૧૬ ઓક્ટોબર, ૨૦૧૫ ની ૨૦૧૫ ની સૂચના નં. ૧૫ દ્વારા બદલવામાં આવી હતી. ૨૦૧૫ ની સૂચના નંબર ૧૫ જારી કર્યા પછી, બોર્ડને કેટલાક સૂચનો અને પ્રશ્નો મળ્યા છે, જેની વિગતવાર તપાસ કરવામાં આવી છે. તદનુસાર, ૨૦૧૫ ની સૂચના નંબર ૧૫ ને બદલવા માટે આ સૂચના જારી કરવામાં આવી રહી છે. આ સૂચના સંલગ્ન એન્ટરપ્રાઇઝ વચ્ચેના આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહારો અને નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહારો બંને માટે લાગુ પડે છે. વિવિધ મુદ્દાઓ પરની માર્ગદર્શિકા નીચે મુજબ છે :

૩. ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ ઓફિસર (ટીપીઓ) ને સંદર્ભ

૩.૧ આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર અથવા નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહારમાં આર્મ્સ લેન્થ પ્રાઈસ (એએલપી) નક્કી કરવાની સત્તા કલમ ૯૨સી ની પેટા-કલમ (૩) માં સમાવિષ્ટ છે. જો કે, કલમ ૯૨સીએ એવી જોગવાઈ કરે છે કે જ્યાં આકારણી અધિકારી (એઓ) તેમ કરવાનું જરૂરી અથવા ઉચિત માને, તો તેઓ આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર અથવા નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહારના સંબંધમાં એએલપી ની ગણતરી ટીપીઓ ને સંદર્ભિત કરી શકે છે અથવા ઇન્કમ-ટેક્સ એક્ટના યોગ્ય વહીવટ માટે, બોર્ડે નિર્ણય લીધો છે કે એઓ હવેથી આ સૂચનામાં નિર્ધારિત સંજોગો હેઠળ જ ટીપીઓ ને સંદર્ભ કરશે.

૩.૨ કોમ્પ્યુટર આસિસ્ટેડ સ્ક્રુટીની સિલેક્શન [સીએએસએસ] સિસ્ટમ હેઠળ અથવા ફરજિયાત મેન્યુઅલ સિલેક્શન સિસ્ટમ હેઠળ (આ સંબંધમાં સીબીડીટી ની વાર્ષિક સૂચનાઓ મુજબ – ઉદાહરણ તરીકે નાણાકીય વર્ષ ૨૦૧૪-૧૫ માં પસંદગી માટે ૨૦૧૪ ની સૂચના નંબર ૬ અને નાણાકીય વર્ષ ૨૦૧૫-૧૬ માં પસંદગી માટે ૨૦૧૫ ની સૂચના નંબર ૮), ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ જોખમ પરિમાણોના આધારે [આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહારો અથવા નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહારો અથવા બંનેના સંબંધમાં] સ્ક્રુટીની માટે પસંદ કરાયેલા તમામ કિસ્સાઓ એઓ દ્વારા, હકૂમત ધરાવતા પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સ (પીસીઆઇટી) અથવા

કમિશનર ઓફ ઈન્કમ–ટેક્સ (સીઆઈટી) ની મંજૂરી મેળવ્યા બાદ, ટીપીઓ ને સંદર્ભિત કરવા જ રહ્યા. કોઈ ચોક્કસ કિસ્સો જે કારણોસર પસંદ કરવામાં આવ્યો છે તે કારણો પરથી એ સ્પષ્ટ થાય છે કે કોઈ કિસ્સો ટીપી જોખમ પરિમાણ પર સ્ક્રુટીની માટે પસંદ કરવામાં આવ્યો છે અને તે હંમેશાં હકૂમત ધરાવતા એઓ પાસે ઉપલબ્ધ હોય છે. આમ, જો સ્ક્રુટીની માટે કિસ્સાની પસંદગીનું કારણ અથવા કારણોમાંનું એક કારણ ટીપી જોખમ પરિમાણ હોય, તો એઓ દ્વારા, હકૂમત ધરાવતા પીસીઆઈટી અથવા સીઆઈટી ની મંજૂરી મેળવ્યા બાદ, કિસ્સો ફરજિયાતપણે ટીપીઓ ને સંદર્ભિત કરવો જ રહ્યો.

૩.૩ બિન–ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ જોખમ પરિમાણો પર સ્ક્રુટીની માટે પસંદ કરાયેલા પરંતુ આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહારો અથવા નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહારો પણ ધરાવતા કિસ્સાઓ, માત્ર નીચે મુજબના સંજોગોમાં જ ટીપીઓ ને સંદર્ભિત કરવામાં આવશે :

(એ) જ્યાં એઓ ને જાણવા મળે કે કરદાતાએ આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહારો અથવા નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહારો અથવા બંને કર્યા છે પરંતુ કરદાતાએ કલમ ૯૨ઈ હેઠળ એકાઉન્ટન્ટનો અહેવાલ બિલકુલ રજૂ કર્યો નથી અથવા રજૂ કરાયેલા એકાઉન્ટન્ટના અહેવાલમાં સદર વ્યવહારો જાહેર કર્યા નથી;

(બી) જ્યાં અગાઉના આકારણી વર્ષમાં રૂ. ૧૦ કરોડ કે તેથી વધુનું ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ એડજસ્ટમેન્ટ થયું હોય અને આવું એડજસ્ટમેન્ટ ન્યાયિક સત્તાધિકારીઓ દ્વારા કાયમ રાખવામા આવ્યું હોય અથવા અપીલમાં પડતર હોય; અને

(સી) જ્યાં ઇન્કમ-ટેક્સ એક્ટની જોગવાઈઓ હેઠળ સર્ચ અને સીઝર અથવા સર્વેની કામગીરી હાથ ધરવામાં આવી હોય અને આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહારો અથવા નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહારો અથવા બંનેના સંબંધમાં ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ મુદ્દાઓ અંગેના તારણો ઇન્વેસ્ટિગેશન વિંગ અથવા એઓ દ્વારા નોંધવામાં આવ્યા હોય.

૩.૪ ઉપરોક્ત ફકરા ૩.૨ અને ૩.૩ મુજબ એઓ દ્વારા ટીપીઓ ને સંદર્ભિત કરવાના કિસ્સાઓ માટે, નીચે મુજબની સ્થિતિઓ ધરાવતા વ્યવહારોના સંબંધમાં, એઓ એ એએલપી નક્કી કરવા માટે ટીપીઓ ને બાબત સંદર્ભિત કરવા માટે પીસીઆઇટી અથવા સીઆઇટી ની મંજૂરી માંગતા પહેલાં, હકૂમત સંબંધી આવશ્યકતા તરીકે, પોતાનો સંતોષ નોંધવો જ રહ્યો કે આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર અથવા નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહારની એએલપી નક્કી કરવા પર આવક અથવા આવકની શક્યતા ઉદ્ભવે છે અને/અથવા અસર પામે છે : જ્યાં કરદાતાએ સદર અધિનિયમની કલમ ૯૨ઈ હેઠળ એકાઉન્ટન્ટનો અહેવાલ રજૂ કર્યો ન હોય પરંતુ તેના દ્વારા કરવામાં આવેલા આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહારો અથવા

નિર્દિષ્ટ સ્થાનિંક વ્યવહારો એઓ ના ધ્યાનમા  આવે; જ્યાં કરદાતાએ સદર અધિનિયમની કલમ ૯૨ઈ હેઠળ રજૂ કરાયેલા એકાઉન્ટન્ટના અહેવાલમાં એક અથવા વધુ આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર અથવા નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહાર જાહેર કર્યા ન હોય અને સદર વ્યવહાર અથવા વ્યવહારો એઓ ના ધ્યાનમાં આવે; અને જ્યાં કરદાતાએ સદર અધિનિયમની કલમ ૯૨ઈ હેઠળ રજૂ કરાયેલા એકાઉન્ટન્ટના અહેવાલમાં આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહારો અથવા નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહારો જાહેર કર્યા હોય પરંતુ એ મતલબની કેટલીક મર્યાદિત નોંધો કરી હોય કે સદર વ્યવહારો આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહારો અથવા નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહારો નથી અથવા તે કરદાતાની આવકને અસર કરતા નથી. ઉપરોક્ત ત્રણ સ્થિતિઓમાં, એઓ એ પોતાનો સંતોષ અથવા અન્યથા નોંધતા પહેલાં કરદાતાને સુનાવણીની તક પૂરી પાડવી જ રહી. જો આ ત્રણ સ્થિતિઓમાં સદર અધિનિયમના પ્રકરણ ૧૦ [કલમ ૯૨ થી ૯૨એફ] ની લાગુ પડવાપાત્રતા સામે કરદાતા દ્વારા કોઈ વાંધો ઉઠાવવામાં ન આવે, તો એઓ એ પીસીઆઇટી અથવા સીઆઇટી ની મંજૂરી મેળવ્યા બાદ એએલપી નક્કી કરવા માટે આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર અથવા નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહાર ટીપીઓ ને સંદર્ભિત કરવો જોઈએ. જો કે, જ્યાં આ ત્રણ સ્થિતિઓમાં પ્રકરણ ૧૦ [કલમ ૯૨ થી ૯૨એફ] ની લાગુ પડવાપાત્રતા સામે કરદાતા દ્વારા વાંધો ઉઠાવવામાં આવે, ત્યારે એઓ એ કરદાતાના

*વાંધાઓ ધ્યાનમાં લેવા જ રહ્યા અને કુદરતી ન્યાયના સિદ્ધાંતોનું પાલન થાય તે રીતે સકારણ હુકમ પસાર કરવો જ રહ્યો. જો એઓ સદર હુકમમાં એવો નિર્ણય લે કે પ્રશ્નવાળો વ્યવહાર ટીપીઓ ને સંદર્ભિત કરવો જરૂરી છે, તો તેમણે પીસીઆઇટી અથવા સીઆઇટી ની મંજૂરી મેળવ્યા બાદ સંદર્ભ કરવો જોઈએ."*

૩૭. હવે આપણે નીચે મુજબની બાબતોનું અવલોકન કરી શકીએ છીએ :

*"પ્રેસ ઈન્ફોર્મેશન બ્યુરો,*

*ભારત સરકાર,*

*કેબિનેટ*

*૨૮ જાન્યુઆરી ૨૦૧૫*

***વોડાફોન ઈન્ડિયા સર્વિસીસ પ્રાઈવેટ લિમિટેડના કેસમાં બોમ્બે હાઈકોર્ટના હુકમનો સ્વીકાર***

*પ્રધાનમંત્રી શ્રી નરેન્દ્ર મોદીના અધ્યક્ષસ્થાને મળેલી કેન્દ્રીય કેબિનેટે, એક મોટા નિર્ણયમાં, વોડાફોન ઈન્ડિયા સર્વિસીસ પ્રાઈવેટ લિમિટેડ (વીઆઇએસપીએલ) ના કેસમાં તારીખ ૧૦.૧૦.૨૦૧૪ ના બોમ્બે હાઈકોર્ટના હુકમને સ્વીકારવાનો નિર્ણય લીધો છે. કરવેરાની બાબતમાં*

આ એક મોટો સુધારો છે જેણે રોકાણકારોના માનસને પ્રતિકૂળ અસર કરી હતી.

ચીફ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સ (ઇન્ટરનેશનલ ટેક્સેશન), ચેરપર્સન (સીબીડીટી) અને એટર્ની જનરલ ઓફ ઇન્ડિયાના અભિપ્રાયના આધારે, કેબિનેટે નીચે મુજબનો નિર્ણય લીધો છે :

(૧) તારીખ ૧૦.૧૦.૨૦૧૪ ના રોજ ૨૦૧૪ ની રીટ અરજી નં. ૮૭૧ માં બોમ્બે હાઇકોર્ટના હુકમનો સ્વીકાર કરવો અને સુપ્રીમ કોર્ટ ઓફ ઇન્ડિયા સમક્ષ તેની સામે એસએલપી દાખલ ન કરવી.

(૨) અન્ય કરદાતાઓના કિસ્સાઓમાં કોર્ટ/આઇટીએટી/ડીઆરપી ના હુકમોનો સ્વીકાર કરવો જ્યાં સમાન ટ્રાન્સફર પ્રાઇસિંગ એડજસ્ટમેન્ટ કરવામાં આવ્યા છે અને કોર્ટ/આઇટીએટી/ડીઆરપી એ કરદાતાની તરફેણમાં નિર્ણય લીધો છે. કેબિનેટનો આ નિર્ણય કરદાતાઓ તેમજ કર સત્તાધિકારીઓ માટે વધુ સ્પષ્ટતા અને અનુમાનક્ષમતા લાવશે, જેનાથી કર પાલન સરળ બનશે અને સમાન મુદ્દાઓ પરની કાનૂની કાર્યવાહીમાં ઘટાડો થશે. આ શેર જારી કરવા સંબંધિત વ્યવહારો પર ભારતમાં સંભવિત ટ્રાન્સફર પ્રાઇસિંગ એડજસ્ટમેન્ટના સંબંધમાં વિદેશી રોકાણકારો અને કરદાતાઓના મનમાં પ્રવર્તતી અનિશ્ચિતતાને પણ દૂર કરશે, અને તે દ્વારા દેશમાં રોકાણના વાતાવરણમાં સુધારો કરશે.

કેબિનેટ આ મતે પહોંચી હતી કારણ કે આ મૂડી ખાતા પરનો વ્યવહાર છે અને કરપાત્ર કોઈ આવક નથી. તેથી કોઈપણ પ્રાઈસિંગ ફોર્મ્યુલા લાગુ કરવી અપ્રસ્તુત છે.

વીઆઇએસપીએલ એ બિન–નિવાસી કંપની, વોડાફોન ટેલિ–સર્વિસીસ (ઇન્ડિયા) હોલ્ડિંગ્સ લિમિટેડ, મોરેશિયસની સંપૂર્ણ માલિકીની પેટા–કંપની છે. ૨૧.૮.૨૦૦૮ ના રોજ, વીઆઇએસપીએલ એ શેર જારી કર્યા હતા (રૂ. ૮૫૦૯/– ના પ્રિમીયમે) જેના પરિણામે શેર જારી કરવા પર વીઆઇએસપીએલ ને વોડાફોન મોરેશિયસ પાસેથી રૂ. ૨૪૬.૩૯ કરોડનું કુલ અવેજ મળ્યું હતું અને આ હિસાબી ચોપડાઓમાં "મૂડી પ્રાપ્તિ" તરીકે દર્શાવવામાં આવ્યું હતું. વીઆઇએસપીએલ એ આ વ્યવહારનો "આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર" તરીકે અહેવાલ આપ્યો હતો અને જણાવ્યું હતું કે આ વ્યવહાર તેની આવકને અસર કરતો નથી.

ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ ઓફિસર (ટીપીઓ) એ, તારીખ ૨૮.૧૦.૨૦૧૩ ના હુકમ દ્વારા, નેટ એસેટ વેલ્યુના આધારે વીઆઇએસપીએલ દ્વારા જારી કરાયેલા શેરની આર્મ્સ લેન્થ પ્રાઈસ શેર દીઠ રૂ. ૫૩,૭૭૫/– નક્કી કરી હતી અને રૂ. ૧,૩૦૮.૯૧ કરોડનું અપવર્ડ એડજસ્ટમેન્ટ કર્યું હતું. તદુપરાંત, વ્યવહાર કિંમત અને આર્મ્સ લેન્થ પ્રાઈસ વચ્ચેના રૂ. ૧,૩૦૮.૯૧ કરોડના તફાવતને વીઆઇએસપીએલ દ્વારા હોલ્ડિંગ કંપનીને આપવામાં આવેલી 'ડીમ્ડ લોન' તરીકે ગણવામાં આવ્યો હતો;

અને આર્મ્સ લેન્થ વ્યવહારમાં લોન પર જે વ્યાજ ચૂકવવાપાત્ર થયું હોત તેની ગણતરી રૂ. ૮૮.૩૫ કરોડ કરવામાં આવી હતી. કુલ મળીને, આકારણી વર્ષ ૨૦૦૯–૧૦ માટે ટીપીઓ દ્વારા રૂ. ૧,૩૯૭.૨૬ કરોડના ટ્રાન્સફર પ્રાઈસિંગ એડજસ્ટમેન્ટની દરખાસ્ત કરવામાં આવી હતી. વીઆઇએસપીએલ દ્વારા ડ્રાફ્ટ આકારણી હુકમના તબક્કે જ આ બાબતે વિરોધ કરવામાં આવ્યો હતો અને તેથી ચૂકવવાપાત્ર કર નિશ્ચિત થઈ શક્યો ન હતો. જો કે, આકારણી વર્ષ ૨૦૦૯–૧૦ માટે ૩૩ ટકાનો કર દર લાગુ પડતો હતો.

ડીઆરપી એ, તારીખ ૧૧.૨.૨૦૧૪ ના રોજ, ઠરાવ્યું હતું કે ટીપીઓ દ્વારા નક્કી કરાયેલ પ્રિમીયમ, ન મળેલ રકમ સુધી, શેર જારી કરવાથી ઉદ્‌ભવતી આવક છે, અને એઓ અને ટીપીઓ પાસે હકૂમત છે.

વીઆઇએસપીએલ એ બોમ્બે હાઇકોર્ટમાં બીજી રીટ અરજી દાખલ કરી હતી. હાઇકોર્ટે તારીખ ૧૦.૧૦.૨૦૧૪ ના રોજ, અન્ય બાબતોની સાથે નીચે મુજબ અવલોકન કર્યું છે :

(એ) "સદર અધિનિયમની કલમ ૯૨(૨) એવા સંજોગો સાથે સંબંધિત છે જ્યાં બે અથવા વધુ એઈ એવી વ્યવસ્થા કરે છે જેના દ્વારા તેઓ લાભ, સેવા અથવા સુવિધા મેળવે છે ત્યારે ખર્ચ અથવા જાવક તરફ ફાળવણી, પ્રમાણસર વહેંચણી અથવા ફાળો એએલપી ને ધ્યાનમાં રાખીને દરેક એઈ

ના સંબંધમાં નક્કી કરવાનો રહે છે. તે પ્રસ્તુત કેસ જેવા કિસ્સાઓમાં લાગુ પડશે નહીં, જ્યાં અરજદાર અને હોલ્ડિંગ કંપની વચ્ચે કોઈપણ ખર્ચ અને/અથવા જાવકની ફાળવણી, પ્રમાણસર વહેંચણી અથવા ફાળો આપવાનો કોઈ પ્રસંગ જ નથી."

(બી) ૧૯૨૨ ના અધિનિયમની કલમ ૪૨(૨) માં જોવા મળતા નિર્ણાયક શબ્દો "આવકવેરાને પાત્ર રહેશે" સદર અધિનિયમના પ્રકરણ ૧૦ માં ગેરહાજર છે.. તેથી એ સ્પષ્ટ છે કે ૧૯૨૨ ના અધિનિયમની કલમ ૪૨(૨) હેઠળ જે ડીમ્ડ આવક પર કર લાદવામાં આવતો હતો તે આ અધિનિયમ હેઠળ નાબૂદ કરવામાં આવ્યો હતો."

(સી) કર માત્ર આવક પર જ લાદી શકાય છે અને કોઈપણ આવક ઉદ્ભવવાની ગેરહાજરીમાં, વ્યવહાર મૂલ્ય/અવેજ પર જ આર્મ્સ લેન્થ પ્રાઈસિંગનું માપદંડ લાગુ કરવાનો પ્રશ્ન જ ઉપસ્થિત થતો નથી."

(ડી) જો સદર અધિનિયમની સામાન્ય જોગવાઈઓ હેઠળ કરપાત્ર આવક હોય, તો જ સદર અધિનિયમનું પ્રકરણ ૧૦ લાગુ કરી શકાય. સદર અધિનિયમની કલમો ૪ અને ૫ પાછલા વર્ષની કુલ આવકને કરપાત્ર બનાવે છે/કર લાદે છે. આ આપણને સદર અધિનિયમની કલમ ૨(૨૪) માં વ્યાખ્યાયિત કર્યા મુજબ સદર અધિનિયમ હેઠળ આવક શબ્દના અર્થ તરફ લઈ જશે. શેર જારી કરવા પર મળેલી રકમ સ્વીકૃત રીતે મૂડી ખાતાનો

વ્યવહાર છે જેને સદર અધિનિયમની કલમ ૫૬(૨)(વીઆઈઆઈબી) હેઠળ આવરી લેવાયેલા કિસ્સાઓ સિવાય, અલગથી આવકની વ્યાખ્યામાં લાવવામાં આવ્યો નથી. આમ આવા મૂડી ખાતા પર કર લાદી શકાય નહીં જેમ કે વાદગ્રસ્ત હુકમમાં ઉલ્લેખિત કારણો સામેના પડકારને ધ્યાનમાં લેતી વખતે અગાઉ ચર્ચા કરવામાં આવી છે."

(ઈ) પ્રિમીયમે શેર જારી કરવા એ મૂડી ખાતા પર છે અને તેનાથી કોઈ આવક ઉદ્‌ભવતી નથી. મહેસૂલ તરફથી કરવામાં આવેલી રજૂઆત કે સદર અધિનિયમના પ્રકરણ ૧૦ ના હેતુઓ માટે ગણવામાં આવેલ એએલપી માં ઘટ છે તે અયોગ્ય છે. એએલપી નો હેતુ એઈ વચ્ચે કરાયેલા વ્યવહારનું વાસ્તવિક મૂલ્ય નક્કી કરવાનો છે. તે પુનઃગણતરીની કાર્યવાહી છે જે માત્ર ત્યારે જ હાથ ધરવાની રહે છે જ્યારે એઈ વચ્ચેના આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહારના કિસ્સામાં આવક ઉદ્‌ભવે. તે મૂડી ખાતા પર મળેલા/આપેલા અવેજની પુનઃગણતરી વાજબી ઠેરવતી નથી.

બોમ્બે હાઈકોર્ટે કર લાદવાની હકૂમતના પ્રાથમિક મુદ્દા પર એઓ દ્વારા ટીપીઓ ને કરવામાં આવેલ તારીખ ૧૧.૭.૨૦૧૧ નો સંદર્ભ, ટીપીઓ નો તારીખ ૨૮.૧.૨૦૧૩ નો હુકમ, એઓ નો તારીખ ૨૨.૩.૨૦૧૩ નો ડ્રાફ્ટ આકારણી હુકમ અને ડીઆરપી નો તારીખ ૧૧.૨.૨૦૧૪ નો હુકમ રદ કર્યો હતો, અને તેમને હકૂમત વિનાના, રદબાતલ અને શૂન્ય ગણીને રદ કર્યા હતા."

૩૮. ઉપરોક્ત બાબતો પરથી નીચે મુજબ સ્પષ્ટ થાય છે :

[એ] કર માત્ર આવક પર જ લાદી શકાય છે અને કોઈપણ આવક ઉદ્ભવવાની ગેરહાજરીમાં, વ્યવહાર મૂલ્ય/અવેજ પર જ આર્મ્સ લેન્થ પ્રાઈસિંગનું માપદંડ લાગુ કરવાનો પ્રશ્ન જ ઉપસ્થિત થશે નહીં.

[બી] જો સદર અધિનિયમની સામાન્ય જોગવાઈઓ હેઠળ કરપાત્ર આવક ધ્યાનમાં આવે, તો જ સદર અધિનિયમનું પ્રકરણ ૧૦ લાગુ કરી શકાય.

૩૯. અમને શ્રી સોપારકર દ્વારા ઉઠાવવામાં આવેલી એ દલીલમાં તથ્ય જણાય છે કે આકારણી અધિકારીએ ઉપર ઉલ્લેખિત ૨૦૧૬ ની સૂચના નં. ૩ ના ફકરા ૩.૪ મુજબના સંતોષની હકૂમત સંબંધી આવશ્યકતાને નજરઅંદાજ કરી હોવાનું અથવા બલ્કે અવગણના કરી હોવાનું કહી શકાય કે આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહાર અથવા નિર્દિષ્ટ સ્થાનિક વ્યવહારની એ.એલ.પી. નક્કી કરવા પર આવક અથવા આવકની શક્યતા ઉદ્ભવતી હોવી જોઈએ અને/અથવા અસર પામતી હોવી જોઈએ. વાંધાઓનો નિકાલ કરતા હુકમમાં આવો સંતોષ નોંધ્યાના અભાવમાં, ટી.પી.ઓ. ને કરાયેલ સંદર્ભ પણ હકૂમત વિનાનો ગણાશે. અમે એ હકીકત ધ્યાનમાં લઈએ છીએ કે વાંધાઓમાં, આ સંબંધમાં ચોક્કસ દલીલ લેવામાં આવી હતી, જો કે, વાંધાઓનો નિકાલ કરતા હુકમમાં અમને આ સંબંધમાં એક પણ શબ્દ જણાતો નથી. આ મુદ્દે, મહેસૂલ તરફે ઉપસ્થિત વિદ્વાન સિનિયર કાઉન્સેલનો એકમાત્ર પ્રત્યુત્તર એ છે કે તે સ્વોપયોગી છે અને રેકોર્ડથી વિપરીત

છે. બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, એકમાત્ર દલીલ એ છે કે ચૂકવવામાં આવેલા વ્યાજ પરની આર્મ્સ લેન્થ પ્રાઈસની આવક પર અસર થશે. અમે મહેસૂલના આવા વલણથી સંતુષ્ટ નથી.

૪૦. ઉપરોક્ત તમામ કારણોસર, અમે હાલની રીટ અરજી મંજૂર કરીએ છીએ. સામાવાળા નં. ૧ દ્વારા સામાવાળા નં. ૨ ને કરવામાં આવેલ વાદગ્રસ્ત સંદર્ભ આથી રદ અને બાતલ કરવામાં આવે છે તથા તારીખ ૨૦ ડિસેમ્બર ૨૦૧૯ ની નોટીસ (હાલની રીટ અરજીનું એનેક્ષર : 'એ') પણ રદ અને બાતલ કરવામાં આવે છે. બાબતની અને હાલના હુકમમાં ચર્ચા કરવામાં આવેલા મુદ્દાઓની નવેસરથી વિચારણા કરવા માટે કાર્યવાહી એ.ઓ. ને રિમાન્ડ કરવામાં આવે છે. એ.ઓ. કરદાતાને સુનાવણીની તક આપશે અને ત્યારપછી, કાયદા મુજબ વાંધાઓનો નિકાલ કરતો સકારણ હુકમ અથવા સ્પષ્ટ હુકમ પસાર કરવાની કાર્યવાહી આગળ વધારશે.

૪૧. આ હુકમની રીટ મળ્યાની તારીખથી ચાર સપ્તાહના સમયગાળામાં ઉપરોક્ત કાર્યવાહી હાથ ધરવામાં આવે. અમે સ્પષ્ટતા કરીએ છીએ કે મુદતના મુદ્દા પર, અમે ઉપર ચર્ચા કર્યા મુજબ મહેસૂલ સાથે સહમત છીએ.

૪૨. રીટ અરજીના આખરી નિકાલને ધ્યાનમાં લેતાં, સંલગ્ન સિવિલ એપ્લિકેશન ટકી શકશે નહીં અને તેનો નિકાલ કરવામાં આવે છે.

**(જે. બી. પારડીવાલા, ન્યાયમૂર્તિ)**

**(ઈલેશ જે. વોરા, ન્યાયમૂર્તિ)**

*This judgment has been translated using AI Tool – SUVAS.*

==========================================================

**અસ્વીકરણ:** સ્થાનિક ભાષામાં અનુવાદિત આ ચુકાદા/હુકમનો હેતુ પક્ષકારોને તેમની ભાષામાં જાણકારી ઉપલબ્ધ કરાવવા માત્રનો છે અને તેનો અન્યથા ઉપયોગ થઇ શકશે નહિ. અન્ય તમામ વ્યવહારિક તેમજ સરકારી ઉદ્દેશો માટે મૂળ અંગ્રેજી ચુકાદો/હુકમ જ પ્રમાણિત અને માન્ય રહેશે.

**DISCLAIMER:** The translated judgment in vernacular language is meant for the restricted use of the litigant to understand it in his/ her language and may not be used for any other purpose. For all practical and official purposes, the English version of the judgment shall be authentic and shall hold the field for the purpose of execution and implementation.