

અસ્વીકરણ: 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.

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.

=====

કેશવ મિલ્સ લિ.

વિ.

કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સ, બોમ્બે (આવકવેરા કમિશનર, બોમ્બે)

૩૦/૦૧/૧૯૫૩

[મહેર ચંદ મહાજન, એસ. આર. દાસ, વિવિયન બોઝ અને ભગવતી,

ન્યાયમૂર્તિઓ]

ઇન્ડિયન ઇન્કમ-ટેક્સ એક્ટ (૧૯૨૨ નો XI), કલમો ૪ (૧) (એ) અને (સી), ૧૩-મર્કેન્ટાઇલ સિસ્ટમ (વ્યાપારી પદ્ધતિ) માં બિન-નિવાસી ખાતાઓ-

એજન્ટો મારફત બ્રિટિશ ભારતમાં માલસામાનનું વેચાણ-આવા વેચાણમાંથી પ્રાપ્ત થતા નફાની કરપાત્રતા-આવા કેસોમાં લાગુ પડતી કાયદાની જોગવાઈ-શું આવકવેરા સત્તાવાળાઓ મર્કેન્ટાઈલ સિસ્ટમ (વ્યાપારી પદ્ધતિ) મુજબ આવકની ગણતરી કરવા માટે બંધાયેલા છે-બિન-નિવાસીઓને કલમ ૧૩ ની લાગુ પડવાપાત્રતા.

એક બિન-નિવાસી કંપનીએ બ્રિટિશ ભારતની બહાર પી ખાતે કાપડનું ઉત્પાદન કર્યું અને માલસામાન એક્સ-મિલ્સ (મિલ ખાતેથી) વેચ્યો. એક પેઢી, આર એન્ડ કું., કંપની દ્વારા બ્રિટિશ ભારતની અંદર અમદાવાદ ખાતે ખરીદદારોને વેચાયેલા એક્સ-મિલ્સ માલના વેચાણ-કિંમતની બાંચધરી આપે છે. કંપની મર્કેન્ટાઈલ સિસ્ટમ (વ્યાપારી પદ્ધતિ) મુજબ પોતાના ખાતાઓ જાળવતી હોવાથી, કંપનીએ વેચેલા માલની કિંમત આર એન્ડ કું. ના ખાતે ઉધારી અને વેચાણ ખાતામાં બીલની રકમ જમા કરી. આર એન્ડ કું. એ કંપની વતી ખરીદદારો પાસેથી બીલની રકમો એકત્રિત કરી અને અમદાવાદ ખાતેની બેંકોમાં કંપનીના ખાતામાં વસૂલ થયેલી રકમો જમા કરી અને બ્રિટિશ ભારતમાં કંપનીના લેણદારોને પણ ચૂકવણી કરી. આ ચૂકવણીઓ કંપની દ્વારા આર એન્ડ કું. ને જમા કરવામાં આવી હતી. સંબંધિત હિસાબી વર્ષ દરમિયાન કંપનીને આ રીતે રૂ. ૧૨,૬૮,૪૮૦ મળ્યા. કંપનીને બ્રિટિશ ભારતમાં ખરીદદારોને થયેલા વેચાણમાંથી રૂ. ૪,૪૦,૮૭૮ પણ મળ્યા. બેંકોની તરફેણમાં ખરીદદારો પર લખવામાં આવેલી ટુંડીઓ માટેના વેચાણ બીલની રકમ કંપની દ્વારા સંબંધિત વેપારીઓના ખાતામાં

ઉધારવામાં આવી હતી અને વેચાણ ખાતામાં જમા કરવામાં આવી હતી અને રેલવે રસીદની ડિલિવરી સામે ખરીદદારો પાસેથી બેંકો દ્વારા પ્રાપ્ત થયેલી રકમ કંપની દ્વારા સંબંધિત ખરીદદારોના ખાતામાં જમા કરવામાં આવી હતી. બંને કિસ્સાઓમાં કંપનીના ચોપડામાં કરવામાં આવેલી એન્ટ્રીઓને કારણે કંપની અને ખરીદદારો વચ્ચે વેચનાર અને ખરીદનારના સંબંધમાં કોઈ ફેરફાર થયો ન હતો. હાઈકોર્ટ દ્વારા ફરીથી ઘડવામાં આવેલ પ્રશ્ન એ હતો કે શું આ બે રકમો એસેસી (કરદાતા) દ્વારા બ્રિટિશ ભારતમાં વેપારીઓને વેચવામાં આવેલા માલના વેચાણની આવક હતી અને શું તે બ્રિટિશ ભારતમાં પ્રાપ્ત થઈ હતી અને બ્રિટિશ ભારતમાં કંપનીની કરપાત્ર આવકમાં તેનો સમાવેશ કરી શકાય કે કેમ:

મહેર ચંદ મહાજન, એસ. આર. દાસ અને ભગવતી ન્યાયમૂર્તિઓ દ્વારા ઠેરવવામાં આવ્યું (વિવિધ બોઝ ન્યાયમૂર્તિ અસંમત), કે પ્રશ્નમાં રહેલી બે રકમો કંપની દ્વારા બ્રિટિશ ભારતમાં વેપારીઓને વેચવામાં આવેલા અને વિતરિત કરાયેલા માલના વેચાણની આવક હતી; કે જ્યારે પી ખાતે એકાઉન્ટ બુક્સમાં (હિસાબના ચોપડામાં) એન્ટ્રીઓ કરવામાં આવી ત્યારે તેઓ ન તો કંપની દ્વારા પ્રાપ્ત થઈ હતી અને ન તો તેના દ્વારા પ્રાપ્ત થઈ હોવાનું માની શકાય, પરંતુ માત્ર ત્યાં તેને ઉપાર્જિત અથવા ઉત્પન્ન થઈ હતી; કે તેઓ પ્રથમ બ્રિટિશ ભારતમાં કંપની વતી આર એન્ડ કું. અને બેંકો દ્વારા પ્રાપ્ત થઈ હતી જેમના દ્વારા રેલવે રસીદોની વાટાઘાટ કરવામાં આવી હતી અને તેથી તેઓ ઇન્ડિયન ઇન્કમ-ટેક્સ એક્ટની કલમ ૪(૧) (એ) હેઠળ કરપાત્ર હતા કારણ કે તે તેના વતી બ્રિટિશ

ભારતમાં પ્રાપ્ત થઈ હતી.

જોકે એ સાચું છે કે નિવાસીઓના કિસ્સામાં, જો એસેસી (કરદાતા) નિયમિતપણે મર્કેન્ટાઇલ સિસ્ટમ (વ્યાપારી પદ્ધતિ) નો ઉપયોગ કરે છે, તો આવકવેરા સત્તાવાળાઓ માટે તે સિસ્ટમ મુજબ આવકની ગણતરી કરવી ફરજિયાત છે, પરંતુ તે શંકાસ્પદ છે કે શું તે સ્થિતિ બિન-નિવાસી માટે ઉપલબ્ધ હશે જે મર્કેન્ટાઇલ સિસ્ટમ મુજબ બ્રિટિશ ભારતની બહાર પોતાના એકાઉન્ટ બુક્સ (હિસાબના ચોપડા) જાળવે છે.

કલમ ૧૩ ત્યારે જ સુસંગત હશે જ્યાં એસેસી (કરદાતા) ના કુલ નફાની ગણતરી કરવાની હોય અને તે સ્થિતિમાં એસેસી (કરદાતા) દાવો કરવા હકદાર રહેશે કે તેની ગણતરી તેના દ્વારા જાળવવામાં આવેલ હિસાબની સિસ્ટમ મુજબ થવી જોઈએ; જ્યારે બિન-નિવાસી દ્વારા કરપાત્ર પ્રદેશોમાં પ્રાપ્ત થયેલી આવકની છૂટક બાબતોને કરપાત્ર પ્રદેશોમાં આકારવામાં આવતી હોય ત્યારે તે સુસંગત રહેશે નહીં.

બોઝ ન્યાયમૂર્તિ. મર્કેન્ટાઇલ સિસ્ટમમાં રાખવામાં આવેલા હિસાબોના કિસ્સામાં, હિસાબી વર્ષના અંતે નફો અથવા નુકસાન વાસ્તવમાં શું મળ્યું અને વાસ્તવમાં શું ચૂકવવામાં આવ્યું તે વચ્ચેના તફાવત પર આધારિત નથી, પરંતુ મેળવવાના અધિકાર અને ચૂકવવાની જવાબદારી વચ્ચેના તફાવત પર આધારિત છે. આવા કિસ્સાઓમાં કરવેરો આવક, નફો અથવા લાભ પર નથી જે પ્રાપ્ત થયો હતો પરંતુ નફા પર છે જે હિસાબી વર્ષમાં એસેસી (કરદાતા) ને "ઉપાર્જિત અથવા

ઉત્પન્ન" થયો હતો. આ મત કલમ ૪(૧) (એ) ને બાકાત રાખે છે અને આનો અર્થ એ છે કે આવા કિસ્સાઓમાં નિવાસી પર કલમ ૪(૧)(બી) હેઠળ અને બિન-નિવાસી પર કલમ ૪(૧)(સી) હેઠળ કર લાદવામાં આવે છે. કલમ ૪(૧) (સી) ને પ્રસ્તુત કેસમાં લાગુ કરતાં, ૪ લાખ રૂપિયાથી વધુના કિસ્સામાં બ્રિટિશ ભારતમાં નફો ઉપાર્જિત અથવા ઉત્પન્ન થયો જ્યાં માલની ડિલિવરી લેવાનો અધિકાર પ્રાપ્ત થયો અને જ્યાં ખરેખર કિંમત ચૂકવવામાં આવી, પરંતુ કલમ ૪ (૧) (સી) હેઠળ ખરેખર જે કરપાત્ર છે તે ૪ લાખ રૂપિયાથી વધુ નથી, પરંતુ હિસાબી વર્ષમાં દાખલ કરાયેલા આંકડા છે જે વ્યવહારોની કિંમત છે જે ૪ લાખ રૂપિયાનું પ્રતિનિધિત્વ કરે છે. તેવી જ રીતે, ૧૨ લાખ રૂપિયાથી વધુના કિસ્સામાં, જે વ્યવહારો સંબંધિત છે તે હિસાબી વર્ષમાં ચોપડામાં દાખલ કરાયેલ આંકડો કરપાત્ર છે.

સંપૂર્ણ કોર્ટ દ્વારા. કલમ ૪ (૧) (એ) માં "પ્રાપ્ત થયા હોવાનું માનવામાં આવે છે" અભિવ્યક્તિનો અર્થ છે કે કાયદાની જોગવાઈઓ દ્વારા પ્રાપ્ત થયા હોવાનું માનવામાં આવે છે.

સુબ્રમણ્યમ ચેટ્ટિયાર વિ. કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સ (૨ આઈ.ટી.સી. ૩૬૫), અહમદ દિન અલ્લાદિતા વિ. કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સ, પંજાબ (૨ આઈ.ટી.આર. ૩૬૯), કંવલ નયન હમીર સિંહ વિ. કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સ, અજમેર-મેરવાડા (૬ આઈ.ટી.આર. ૬૭૫), કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સ વિ. શિંગારી બાઈ (૧૩ આઈ.ટી.આર. ૨૨૪) અલગ તારવવામાં આવેલ.

બી. એમ. કામદાર, ઇન રે (૧૯૪૬ આઈ.ટી.આર...૧૪), પોંડિચેરી રેલવે કું.

વિ. કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સ (૫૮ આઈ.એ. ૨૩૯) અને કમિશનર ઓફ

ઇન્કમ-ટેક્સ વિ. મથિયાસ (૬૬ આઈ.એ. ૨૩), કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સ વિ. કામેશ્વર સિંહ (૧૯૩૩ આઈ.ટી.આર. ૯૪), કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સ વિ. ચુનીલાલ મહેતા (૧૯૩૮ આઈ.ટી.આર. ૫૨૧) નો સંદર્ભ આપવામાં આવ્યો.

સિવિલ એપેલેટ જ્યુરિસ્ડિક્શન: સિવિલ અપીલ નં. ૧૫૧/૧૯૫૧

ઇન્કમ-ટેક્સ રેફરન્સ નં. ૨/૧૯૪૯ માં બોમ્બે ખાતેની હાઇકોર્ટ ઓફ જ્યુડિકેચર (છાગલા સી.જે. અને તેન્ડોલકર ન્યાયમૂર્તિ) ના ૧૪/૧૫મી સપ્ટેમ્બર, ૧૯૪૯ ના ચુકાદા અને આદેશ પરથી અપીલ.

અપીલકર્તા માટે આર. જે. કોલાહ અને એન. એ. પાલખીવાલા.

સામાવાળા માટે સી. કે. દક્તરી, સોલિસિટર-જનરલ ફોર ઇન્ડિયા (તેમની સાથે પી.એ. મહેતા).

૩૦/૦૧/૧૯૫૩. મહેર ચંદ મહાજન ન્યાયમૂર્તિ, દાસ ન્યાયમૂર્તિ અને ભગવતી ન્યાયમૂર્તિનો ચુકાદો ભગવતી ન્યાયમૂર્તિ દ્વારા આપવામાં આવ્યો. બોઝ ન્યાયમૂર્તિએ અલગ ચુકાદો આપ્યો.

ભગવતી ન્યાયમૂર્તિ. આ ઇન્ડિયન ઇન્કમ-ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૨૨ ની કલમ ૬૬ (૧) હેઠળ ઇન્કમ-ટેક્સ એપેલેટ ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા સંદર્ભ પર બોમ્બેની હાઇકોર્ટ ઓફ જ્યુડિકેચરના ચુકાદા અને આદેશ પરથી અપીલ છે, જેના દ્વારા હાઇકોર્ટે

એપેલેટ ટ્રિબ્યુનલના એ નિર્ણયને માન્ય રાખ્યો કે રૂ. ૧૨,૬૮,૪૮૦ અને રૂ. ૪,૪૦,૮૭૮ ની બે રકમો અપીલકર્તા દ્વારા બ્રિટિશ ભારતમાં વેપારીઓને વેચવામાં આવેલા માલના વેચાણની આવક હતી, બ્રિટિશ ભારતમાં પ્રાપ્ત થઈ હતી અને બ્રિટિશ ભારતમાં આવકવેરા માટે જવાબદાર હતી.

અપીલકર્તા બરોડા રાજ્યમાં નોંધાયેલી કંપની છે, જે ભારત સાથે તેના વિલીનીકરણ પહેલાં હતી. તે બરોડા રાજ્યના પેટલાદમાં કાપડનું ઉત્પાદન કરે છે અને માલના ઉત્પાદન પછી તે કંપની દ્વારા એક્સ-મિલ્સ (મિલ ખાતેથી) વેચવામાં આવે છે. કંપની મેસર્સ જગમોહનદાસ રમણલાલ એન્ડ કું. ને ગેરંટીડ (બાંધધરી આપનાર) બ્રોકર તરીકે નિયુક્ત કરે છે. તે પેઢી અમદાવાદના ખરીદદારોને કંપની દ્વારા એક્સ-મિલ્સ વેચવામાં આવતા માલના વેચાણ કિંમતની ગેરંટી (બાંધધરી) આપે છે અને ગેરંટી અને કંપની માટે તે જે કામ કરે છે તેના બદલામાં કમિશન મેળવે છે. કંપની બિન-નિવાસી છે અને તેના હિસાબો મર્કેન્ટાઇલ સિસ્ટમ (વ્યાપારી પદ્ધતિ) મુજબ જાળવવામાં આવે છે.

આકારણી વર્ષ ૧૯૪૨-૪૩ માં (અગાઉનું વર્ષ કેલેન્ડર વર્ષ ૧૯૪૧ હતું) કંપની દ્વારા માલનું કુલ વેચાણ રૂ. ૨૯,૬૮,૮૦૮ હતું. તે આકારણી વર્ષ માટે કંપની પર આકારણી કરતી વખતે બ્રિટિશ ભારતીય કર માટે કંપનીની જવાબદારી નક્કી કરવાના હેતુ માટે નીચેની ત્રણ રકમો ધ્યાનમાં લેવામાં આવી હતી.

(એ) મેસર્સ જગમોહનદાસ રમણલાલ એન્ડ કું. મારફત વસૂલ કરાયેલ વેચાણની આવક.

રૂ. ૧૨,૬૮,૪૮૦

(બી) કંપની દ્વારા લખવામાં આવેલી ડ્રાફ્ટ અથવા હુંડીઓ દ્વારા બ્રિટિશ ભારતીય બેંકો અને શ્રોફ મારફત પ્રાપ્ત વેચાણની આવક (ચૂકવણી પર બેંકો દ્વારા બ્રિટિશ ભારતીય વેપારીઓને સોંપવામાં આવેલી રેલ્વે રસીદો).

રૂ. ૪,૪૦,૮૭૮

(સી) બ્રિટિશ ભારતીય બેંકો પરના ચેક અને બ્રિટિશ ભારતીય શ્રોફ અને વેપારીઓ પરની હુંડીઓ દ્વારા પ્રાપ્ત થયેલી વેચાણની આવક, અને બેંકો અને શ્રોફ દ્વારા એકત્રિત

રૂ. ૬,૭૧,૭૩૫

કુલ રૂ. ૨૩,૮૧,૦૯૩

આઈટમ (એ) સંબંધિત, કંપનીએ મેસર્સ જગમોહનદાસ રમણલાલ એન્ડ કું. ના ખાતામાં રૂ. ૧૩,૪૧,૭૪૪ ઉધાર્યા જે કંપની દ્વારા અમદાવાદના વેપારીઓને કરવામાં આવેલા વેચાણનું પ્રતિનિધિત્વ કરે છે જેની ચૂકવણીની ગેરંટી (બાંધધરી) તે પેઢી દ્વારા આપવામાં આવી હતી, અને વેચાણ ખાતામાં બીલની રકમ જમા કરી. મેસર્સ જગમોહનદાસ રમણલાલ એન્ડ કું. એ અમદાવાદના વેપારીઓ પાસેથી બીલની રકમો એકત્રિત કરી અને અમદાવાદ ખાતેની બેંકો અને/અથવા શ્રોફ પાસે કંપનીના ખાતામાં વસૂલ થયેલી રકમ જમા કરી અને કંપનીની સૂચના મુજબ બ્રિટિશ ભારતમાં કંપનીના લેણદારોને ચૂકવણી પણ કરી. આ તમામ ચૂકવણીઓ કંપની દ્વારા મેસર્સ જગમોહનદાસ રમણલાલ

એન્ડ કું. ના ખાતામાં જમા કરવામાં આવી હતી અને સંબંધિત હિસાબી વર્ષ દરમિયાન કંપનીએ આ રીતે રૂ. ૧૩,૪૧,૭૪૪ ની કુલ ઉધાર સામે રૂ. ૧૨,૬૮,૪૮૦ મેળવ્યા.

આઈટમ (બી) અંગે, કંપનીને રૂ. ૪,૪૦,૮૭૮, બ્રિટિશ ભારતમાં માન્ય બેંકો અને શ્રોફની તરફેણમાં વેપારીઓ પર તેના વેચાણ બીલની રકમ (મિલના પરિસરમાંથી સ્ટેશન સુધીના ટ્રાન્ઝિટ અને ફોરવર્ડિંગ ચાર્જ્સ (માલ મોકલવાનો અને પરિવહન ખર્ચ) સહિત) માટે હુંડીઓ અથવા ડ્રાફ્ટ લખીને, વેપારીઓની તરફેણમાં યોગ્ય રીતે શેરો કરાયેલી રેલ્વે રસીદો સાથે તે બેંકો અથવા શ્રોફને મોકલીને અને બેંકો અથવા શ્રોફને તેમને રકમ મોકલવાના ખર્ચ સહિતની રકમ વસૂલ કરવાની સૂચના આપીને પ્રાપ્ત થયા. આ વેચાણ બીલોની રકમ કંપની દ્વારા સંબંધિત વેપારીઓના ખાતામાં ઉધારવામાં આવી હતી અને વેચાણ ખાતામાં જમા કરવામાં આવી હતી અને બેંકો અથવા શ્રોફ દ્વારા સંબંધિત રેલવે રસીદોની ડિલિવરી સામે બ્રિટિશ ભારતના વેપારીઓ પાસેથી વસૂલ કરવામાં આવેલી રકમો કંપની દ્વારા પ્રાપ્ત થયા પર તેમના હિસાબના ચોપડામાં સંબંધિત વેપારીઓના ખાતામાં જમા કરવામાં આવી હતી.

આઈટમ (સી) અંગે, કંપનીને રૂ. ૬,૭૧,૭૩૫ વેપારીઓ પાસેથી બ્રિટિશ ભારતમાં બેંકો અને શ્રોફ પર કંપનીની તરફેણમાં દોરવામાં આવેલા ચેક અને હુંડીઓ દ્વારા મળ્યા હતા. આ ચેક અને હુંડીઓ કંપની દ્વારા પેટલાદમાં વાટાઘાટ કરવામાં આવી હતી અને તે બેંકો અને શ્રોફ પાસે તેના ખાતામાં જમા કરવા માટે

પાછી મોકલવામાં આવી હતી. ઉક્ત ચેક અને હુંડીઓ બ્રિટિશ ભારતમાં વટાવવામાં આવી હતી અને વેચાણની આવક બેંકો અને શ્રોફ દ્વારા કંપનીને મોકલવામાં આવી હતી. વેચાણ બીલોની રકમ કંપનીના ચોપડામાં વેપારીઓના ખાતામાં ઉધારવામાં આવી હતી જ્યારે વેપારીઓને માલનું ઇન્વોઇસ આપવામાં આવ્યું હતું અને આ ખાતાઓમાં કંપની દ્વારા વેપારીઓ પાસેથી આ રીતે મળેલા નાણાં જમા કરવામાં આવ્યા હતા.

ઇન્કમ-ટેક્સ ઓફિસે આકારણી વર્ષમાં ઉક્ત ત્રણ વસ્તુઓ દ્વારા દર્શાવેલ કંપની દ્વારા મેળવેલા નફા પર એ આધાર પર કર લાદ્યો હતો કે વેચાણની આવક બ્રિટિશ ભારતમાં પ્રાપ્ત થઈ હોવાથી નફો બ્રિટિશ ભારતમાં પ્રાપ્ત થયો હતો. અપેલેટ આસિસ્ટન્ટ કમિશનરે અપીલ પર ઠેરવ્યું કે વસ્તુઓ (એ) અને (સી) માંથી મળતો નફો બ્રિટિશ ભારતીય કરમાંથી મુક્ત હતો જ્યારે વસ્તુ (બી) દ્વારા દર્શાવવામાં આવેલ નફા પર યોગ્ય રીતે કર લાદવામાં આવ્યો હતો. વિભાગે આઈટમ (એ) અને (સી) ના સંદર્ભમાં અપેલેટ આસિસ્ટન્ટ કમિશનરના નિર્ણય સામે અપેલેટ ટ્રિબ્યુનલમાં અપીલ દાખલ કરી અને કંપનીએ આઈટમ (બી) ના સંદર્ભમાં અપીલ દાખલ કરી. અપેલેટ ટ્રિબ્યુનલે આઈટમ (એ) અંગે ઠેરવ્યું કે બ્રિટિશ ભારતમાં વેપારીઓ મેસર્સ જગમોહનદાસ રમણલાલ એન્ડ કું. ના ખાતામાં ડેબિટ (ઉધાર) એન્ટ્રીઓના આધારે કાયદામાં કે હકીકતમાં કંપનીને તેના લેણાં ચૂકવવાની તેમની જવાબદારીમાંથી મુક્ત થયા ન હતા અને આઈટમ (બી) અંગે કે કંપની વતી બ્રિટિશ ભારતમાં બેંકો દ્વારા માલની ડિલિવરી માટે લેણી

રકમની ચુકવણી એ પૂર્વ શરત હતી. તેથી ટ્રિબ્યુનલે ઠેરવ્યું કે આઈટમ (એ) અને (બી) માંથી ઊભા થતા નફા પર યોગ્ય રીતે કર લાદવામાં આવ્યો હતો.

આઈટમ (સી) અંગે ટ્રિબ્યુનલે ઠેરવ્યું કે રૂ. ૬,૭૧,૭૩૫ "એસેસી (કરદાતા) કંપની દ્વારા બ્રિટિશ ભારતના વેપારીઓ પાસેથી સીધા જ કંપનીની તરફેણમાં બ્રિટિશ ભારતમાં બેંકો અને શ્રોફ પર દોરવામાં આવેલા ચેક અને હુંડીઓ દ્વારા પ્રાપ્ત થયા હતા પરંતુ પેટલાદમાં વાટાઘાટ કરવામાં આવ્યા હતા અને કંપનીના ખાતામાં જમા કરવા માટે મોકલવામાં આવ્યા હતા. આ રકમ પેટલાદમાં મળી હતી અને એકવાર તે ત્યાં મળી ગયા પછી, તેઓ ફરીથી બ્રિટિશ ભારતમાં મળ્યા હોવાનું માની શકાય નહીં".

વિભાગે ટ્રિબ્યુનલને આઈટમ (સી) પર ઊભા થતા કાયદાના પ્રશ્નનો હાઈકોર્ટને સંદર્ભ આપવા જણાવ્યું અને કંપનીએ ટ્રિબ્યુનલને આઈટમ (એ) અને (બી) પર ઊભા થતા કાયદાના પ્રશ્નનો હાઈકોર્ટને સંદર્ભ આપવા જણાવ્યું અને તેથી ટ્રિબ્યુનલે હાઈકોર્ટને નીચેનો કાયદાનો પ્રશ્ન સંદર્ભિત કર્યો:--

"શું કેસની હકીકતો અને સંજોગોમાં, રૂ. ૧૨,૬૮,૪૮૦, રૂ. ૪,૪૦,૮૭૮ અને રૂ. ૬,૭૧,૭૩૫, અથવા તેમાંથી કોઈ પણ રકમ, જે બ્રિટિશ ભારતમાં એસેસી (કરદાતા) કંપની દ્વારા તેની વેચાણ આવકની પ્રાપ્તિ રજૂ કરે છે, તેમાં બ્રિટિશ ભારતમાં તેની આવકનો કોઈ હિસ્સો સામેલ છે?"

હાઈકોર્ટે ઠેરવ્યું કે રૂ. ૧૨,૬૮,૪૮૦ બ્રિટિશ ભારતમાં પ્રાપ્ત થયા હતા અને તેમાં એસેસી (કરદાતા) કંપનીના વ્યવસાયના નફા અને લાભનો સમાવેશ થતો હતો. તેણે ઠેરવ્યું કે રૂ. ૪,૪૦,૮૭૮ પણ બ્રિટિશ ભારતમાં પ્રાપ્ત થયા હતા.

અને કંપની તે રકમ માટે જવાબદાર હતી. રૂ. ૬,૭૧,૭૩૫ ની આઈટમ અંગે, હાઈકોર્ટે જાણવા મળ્યું કે ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા જણાવેલ હકીકતો નિર્ણય પર પહોંચવા માટે તેને સક્ષમ બનાવવા માટે પૂરતી નથી અને તેથી નિર્દેશ આપ્યો કે ટ્રિબ્યુનલે ચુકાદામાં દર્શાવેલ વિવિધ પાસાઓ દર્શાવતું કેસનું પૂરક નિવેદન સબમિટ કરવું જોઈએ. હાઈકોર્ટે રૂ. ૧૨,૬૮,૪૮૦ અને રૂ. ૪,૪૦,૮૭૮ ની બે વસ્તુઓ અંગેના પ્રશ્નને નીચે મુજબ ફરીથી ઘડ્યો:-

(૧) શું રૂ. ૧૨,૬૮,૪૮૦ અને રૂ. ૪,૪૦,૮૭૮ ની રકમો એસેસી (કરદાતા) દ્વારા બ્રિટિશ ભારતના વેપારીઓને વેચવામાં આવેલા માલની વેચાણ આવક હતી અથવા ઉક્ત વેપારીઓ દ્વારા ચૂકવવાપાત્ર દેવા હતા?

(૨) જો તે વેચાણની આવક હતી, તો શું તે બ્રિટિશ ભારતમાં પ્રાપ્ત થઈ હતી?

અને એ જણાવીને જવાબ આપ્યો કે તે વેચાણની આવક હતી અને તે બ્રિટિશ ભારતમાં પ્રાપ્ત થઈ હતી.

સંદર્ભમાં એક ત્રીજો પ્રશ્ન પણ હતો અને તે પ્રશ્ન નીચે મુજબ ઘડવામાં આવ્યો હતો:---

શું એસેસી (કરદાતા) ના વ્યવસાયનો નફો રૂ. ૧૨,૬૮,૪૮૦ અને રૂ. ૪,૪૦,૮૭૮ ની રકમમાં સમાવિષ્ટ છે?

આ પ્રશ્નનો જવાબ પણ એ જણાવીને આપવામાં આવ્યો કે તેઓ આ બે રકમોમાં સમાવિષ્ટ હતા. કંપનીએ રૂ. ૧૨,૬૮,૪૮૦ અને રૂ. ૪,૪૦,૮૭૮ ની બે રકમોના સંદર્ભમાં નિર્ણય સામે અપીલ કરવા માટે હાઈકોર્ટમાંથી પરવાનગી મેળવી અને તેથી આ અપીલ છે.

તે સર્વસામાન્ય છે કે કંપની બિન-નિવાસી છે અને તેના હિસાબો મર્કેન્ટાઈલ સિસ્ટમ (વ્યાપારી પદ્ધતિ) મુજબ નિયમિતપણે રાખવામાં આવ્યા છે. તેની બેલેન્સ શીટ પણ તે જ ધોરણે તૈયાર કરવામાં આવી હતી. કંપની પર બ્રિટિશ ભારતમાં કર લાદવામાં આવ્યો હતો એ આધાર પર કે આ બે રકમો કંપની દ્વારા અથવા તેના વતી બ્રિટિશ ભારતમાં પ્રાપ્ત થઈ હતી. રૂ. ૧૨,૬૮,૪૮૦ ની આઈટમના સંદર્ભમાં, જોકે વેચાણ બીલોની રકમ પ્રથમ કિસ્સામાં કંપની દ્વારા તેના ચોપડામાં મેસર્સ જગમોહનદાસ રમણલાલ એન્ડ કું. ના ખાતામાં ઉધારવામાં આવી હતી, તેમ છતાં વેચાણ બીલોની શરતો અનુસાર વેચાણ આવક સંબંધિત વેપારીઓ દ્વારા બ્રિટિશ ભારતમાં મેસર્સ જગમોહનદાસ રમણલાલ એન્ડ કું. ને ચૂકવવામાં આવી હતી અને મેસર્સ જગમોહનદાસ રમણલાલ એન્ડ કું. દ્વારા કંપનીના બેંકો અથવા શ્રોફના ખાતામાં જમા કરવામાં આવી હતી.

બ્રિટિશ ભારતમાં અથવા તો બ્રિટિશ ભારતમાં કંપનીની સૂચના મુજબ

તેમના દ્વારા વિતરિત કરવામાં આવ્યા હતા. રૂ. ૪,૪૦,૮૭૮ ની આઈટમ અંગે જોકે વેચાણ બીલની રકમ પ્રથમ વખત કંપની દ્વારા પેટલાદ ખાતેના હિસાબના ચોપડામાં સંબંધિત વેપારીઓના ખાતામાં ઉધારવામાં આવી હતી પરંતુ સંબંધિત રેલ્વે રસીદો કંપની દ્વારા બ્રિટિશ ભારતમાં બેંકો અથવા શ્રોફને તે અંગેના ડ્રાફ્ટ અથવા હુંડીઓ સાથે એવી સૂચના સાથે મોકલવામાં આવી હતી કે ચુકવણી સામે સંબંધિત વેપારીઓને રેલ્વે રસીદોની ડિલિવરી આપવી જોઈએ અને વેચાણ બીલની રકમ આ રીતે સંબંધિત વેપારીઓ દ્વારા બ્રિટિશ ભારતમાં બેંકો અથવા શ્રોફને ચૂકવવામાં આવી હતી અને બ્રિટિશ ભારતમાં બેંકો અને શ્રોફ દ્વારા કંપનીની સૂચના હેઠળ પેટલાદ ખાતે કંપનીને મોકલવામાં આવી હતી. પ્રથમ દષ્ટિએ તેથી બંને કિસ્સાઓમાં વેચાણ બીલની રકમ, ભલે તે મેસર્સ જગમોહનદાસ રમણલાલ એન્ડ કું. ને ચૂકવવામાં આવી હોય અથવા તો બેંકો અથવા શ્રોફને ચૂકવવામાં આવી હોય, જેમના મારફત રેલ્વે રસીદોની વાટાઘાટ કરવામાં આવી હતી, તે બ્રિટિશ ભારતમાં વેપારીઓ દ્વારા ચૂકવવામાં આવી હતી અને તે બ્રિટિશ ભારતમાં કંપની વતી મેસર્સ જગમોહનદાસ રમણલાલ એન્ડ કું. અને બેંકો અથવા શ્રોફ દ્વારા પ્રાપ્ત થઈ હતી. આ રકમોની પ્રાપ્તિ આમ કાયદાની કલમ ૪ (૧) (એ) ની મર્યાદામાં આવી અને આ વ્યવસાયના નફા અથવા લાભો કંપની દ્વારા અથવા તેના વતી બ્રિટિશ ભારતમાં પ્રાપ્ત થયા.

જો કે કંપનીએ નીચેના આધારો પર કર જવાબદારીમાંથી મુક્તિ માંગી: (એ) કે કંપનીના હિસાબો મર્કેન્ટાઈલ (વ્યાપારી) અથવા બુક પ્રોફિટના આધારે રાખવામાં આવતા હતા, જે અંતર્ગત ખાતામાં દર્શાવ્યા મુજબ નફાની ઉપાર્જન

કરપાત્રતાનો માપદંડ હતો અને કલમ ૪(૧) (એ) બિલકુલ લાગુ પડતી ન હતી; (બી) કે સત્તાવાળાઓ માટે કાયદાની કલમ ૧૩ હેઠળ તે કલમની જોગવાઈ સિવાય હિસાબ જાળવવાની તે પ્રણાલીને સ્વીકારવી ફરજિયાત હતી અને ત્યાં ગણતરીની પદ્ધતિને ચાર્જિબિલિટી (કરપાત્રતા) નો ખૂબ જ આધાર બનાવવામાં આવ્યો હતો અને કલમ ૧૩ સાથે વાંચેલી કલમ ૧૦ આ રકમોને ચાર્જિબિલિટી (કરપાત્રતા) માંથી બચાવવા માટે કામ કરતી હતી અને (સી) જ્યારે હિસાબના ચોપડામાં ક્રેડિટ એન્ટ્રીઓ કરવામાં આવી ત્યારે રકમ પ્રાપ્ત થઈ હોવાનું માનવામાં આવતું હતું, અને જ્યારે આવક ઉપાર્જિત થઈ અથવા પ્રાપ્ત થઈ હોવાનું માનવામાં આવ્યું ત્યારે ચાર્જિબિલિટી (કરપાત્રતા) સ્ફટિકીકૃત થઈ હોવાથી, જ્યારે રકમ ત્યારબાદ વાસ્તવમાં પ્રાપ્ત થઈ ત્યારે ચાર્જ માટે કોઈ વધુ અવકાશ ન હતો અને કંપની દ્વારા રકમનું અનુગામી હેન્ડલિંગ અને બ્રિટિશ ભારતમાં તેની પ્રાપ્તિ કોઈ પરિણામની ન હતી.

હિસાબની મર્કેન્ટાઇલ સિસ્ટમ (વ્યાપારી પદ્ધતિ) અથવા જેને ડબલ એન્ટ્રી સિસ્ટમ તરીકે ઓળખવામાં આવે છે તે બુક કીપિંગની રોકડ પદ્ધતિથી વિપરીત છે કે જેના હેઠળ વાસ્તવિક રોકડ આવક અને વાસ્તવિક રોકડ ચુકવણીનો રેકૉર્ડ રાખવામાં આવે છે, એન્ટ્રીઓ ત્યારે જ કરવામાં આવે છે જ્યારે વાસ્તવમાં નાણાં એકત્રિત કરવામાં આવે અથવા વિતરિત કરવામાં આવે. તે પ્રણાલી કાયદેસર રીતે બાકી હોય કે તરત જ અને તે વાસ્તવમાં પ્રાપ્ત થાય તે પહેલાં તેને ક્રેડિટમાં લાવે છે અને તે વાસ્તવમાં વિતરિત થાય તે પહેલાં કાનૂની જવાબદારી ઊભી થઈ હોય તેવી રકમ ડેબિટ ખર્ચમાં લાવે છે. વ્યવસાયનો નફો અથવા લાભ કે જે આ રીતે

જમા થાય છે તે વસૂલ થતો નથી પરંતુ કમાઈ લીધા પછી તે પ્રાપ્ત થયો હોવાનું માનવામાં આવે છે, જો કે હકીકતમાં તે તબક્કે નફાના ઉપાર્જન અથવા ઉત્પન્ન થવા કરતાં બીજું કંઈ નથી. તે બુક પ્રોફિટ છે. પ્રાપ્તિ એ કરપાત્રતાની એકમાત્ર કસોટી નથી અને નફો અને લાભ જે ઉપાર્જિત અથવા ઉત્પન્ન થયા છે અથવા ઉપાર્જિત અથવા ઉત્પન્ન થયા હોવાનું માનવામાં આવે છે તે આવકવેરા માટે ચાર્જ લેવા માટે પણ જવાબદાર છે, હિસાબના ચોપડામાં આ રીતે જમા કરાયેલા આ નફાની આકારણી એટલા માટે ઊભી થતી નથી કે તેઓ પ્રાપ્ત થયા છે પરંતુ કારણ કે તેઓ ઉપાર્જિત અથવા ઉત્પન્ન થયા છે.

કંપની તરફથી હાજર થયેલા શ્રી કોલાહે અમારું ધ્યાન નીચેના કેસો તરફ દોર્યું:-

સુબ્રમણ્યમ ચેટ્ટિયાર વિ. કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સ(૧), અહમદ દિન અદ્લાદિતા વિ. કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સ, પંજાબ (૨), કંવલ નયન હમીર સિંહ વિ. કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સ, અજમેર-મેરવાડા(૩) અને

(૧) (૧૯૨૭) ૨ આઈ.ટી.સી. ૩૬૫.

(૨) [૧૯૩૪] ૨ આઈ.ટી.આર. ૩૬૯.

(૩) [૧૯૩૮] ૬ આઈ.ટી.આર. ૬૭૫.

કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સ વિ. શ્રીમતી શિંગારી બાઈ(૧).

તેમાંના કરદાતાઓ બધા બ્રિટિશ ભારતમાં નિવાસી હતા અને તેમના

હિસાબના ચોપડા મર્કેન્ટાઇલ સિસ્ટમ (વ્યાપારી પદ્ધતિ) અનુસાર રાખતા હતા. કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સ વિ. શિંગારી બાઈ(૧) ના કેસના અપવાદ સિવાય, જ્યાં આકારણી કુલ આવક અથવા નફાના સંદર્ભમાં હતી, બ્રિટિશ ભારતમાં પ્રાપ્ત થયેલી આવકની છૂટક વસ્તુઓને કર માટે વસૂલવાની માંગ કરવામાં આવી હતી અને તે બધાનું બ્રિટિશ ભારતમાં વાસ્તવિક આવકના આધારે નહીં પરંતુ તેઓ બ્રિટિશ ભારતમાં ઉપાર્જિત થયા છે કે ઉત્પન્ન થયા છે તેના આધારે કર માટે આકારણી કરવામાં આવી હતી. આ કેસો ૧૯૩૯ માં થયેલા સુધારા પહેલાના કાયદાના સંદર્ભમાં નક્કી કરવામાં આવ્યા હતા, જે કલમ ૪(૧) હેઠળ કોઈ પણ સ્ત્રોતમાંથી મળતી તમામ આવક, નફો અથવા લાભ કે જે બ્રિટિશ ભારતમાં ઉપાર્જિત, ઉત્પન્ન કે પ્રાપ્ત થાય છે અથવા અધિનિયમની જોગવાઈઓ હેઠળ બ્રિટિશ ભારતમાં ઉપાર્જિત, ઉત્પન્ન કે પ્રાપ્ત થયેલ ગણાય છે તેને કરપાત્ર બનાવે છે. કોર્ટના નિર્ધારણ માટે જે પ્રશ્ન ઊભો થયો તે એ હતો કે શું મર્કેન્ટાઇલ સિસ્ટમ (વ્યાપારી પદ્ધતિ) હેઠળ, ચોપડામાં જમા થયેલો નફો, ભલે તે હકીકતમાં મળ્યો ન હોય, તો પણ તેના પર કર લાદી શકાય કે કેમ અને અદાલતો જે નિષ્કર્ષ પર પહોંચી તે એ હતો કે હિસાબના ચોપડામાં જમા થયેલો આ નફો કમાયેલો હતો અને તે બ્રિટિશ ભારતની અંદર ઉપાર્જિત અથવા ઉત્પન્ન થયેલો ગણી શકાય, ભલે તે હકીકતમાં પ્રાપ્ત ન થયો હોય. આમાંના કોઈ પણ કેસમાં અદાલતો બિન-નિવાસી સાથે સંબંધિત ન હતી કે જે મર્કેન્ટાઇલ સિસ્ટમ (વ્યાપારી પદ્ધતિ) હેઠળ બ્રિટિશ ભારતની બહાર નફો કે લાભ મેળવવાનો દાવો કરે અને બ્રિટિશ ભારતમાં વાસ્તવમાં મળેલો નફો સંબંધિત કલમ ૪ (૧) (એ) હેઠળ કરપાત્રતામાંથી

મુકિતનો દાવો કરે.

ઉપરોક્ત પરથી એ ફલિત થાય છે કે હિસાબની મર્કેન્ટાઇલ સિસ્ટમ (વ્યાપારી પદ્ધતિ) વ્યવહારની તારીખે નફા કે લાભને ઉપાર્જિત થવા તરીકે માને છે, ભલે તે હકીકતમાં પ્રાપ્ત ન થાય કે પ્રાપ્ત થયેલ ગણવામાં આવે નહીં, અને તે પદ્ધતિ હેઠળ, બુક પ્રોફિટની કર તરીકે આકારણી કરવામાં આવે છે. તેથી, જો કરદાતા નિયમિતપણે હિસાબની મર્કેન્ટાઇલ સિસ્ટમ (વ્યાપારી પદ્ધતિ) અપનાવે છે, તો તે પોતાના હિસાબના ચોપડામાં જમા કરેલા નફા પર કર ભરવા માટે જવાબદાર રહેશે.

(૧) [૧૯૪૫] ૧૩ આઈ.ટી.આર. ૨૨૪.

ખરાબ દેવા માટે તમામ કપાતોને આધીન છે જે કલમ ૧૦ (૨) (xi) માં પ્રદાન કરેલ છે. કલમ ૪ (૧) (એ) ને કરવેરાના આ આધાર સાથે કોઈ લેવાદેવા નથી. કલમ ૧૩ જે એસેસી (કરદાતા) ની કુલ આવકની ગણતરીનો એક અભિન્ન ભાગ છે અને કુલ આવકની ગણતરી કરતી વખતે આવકવેરા સત્તાવાળાઓ પર પણ ફરજિયાત છે (જુઓ કલમ ૨ (૧૫)) તે જવાબદારીમાંથી કોઈ મુકિત આપતી નથી. તે માત્ર આકારણી માટે જવાબદાર આવકની ગણતરીની રીત સ્થાપિત કરે છે અને આવકવેરા સત્તાવાળાઓ પર તે કલમની જોગવાઈ અમલમાં આવે તેવા કિસ્સાઓ સિવાય એસેસી (કરદાતા) દ્વારા નિયમિતપણે અપનાવવામાં આવતી હિસાબની પદ્ધતિ સ્વીકારવાની જવાબદારી લાદે છે. કમાયેલ અને હિસાબના ચોપડામાં જમા થયેલો નફો આ રીતે ગણતરીના આધાર તરીકે લેવામાં આવે છે,

એકાઉન્ટિંગ (હિસાબ) સિસ્ટમ દેવાની અસ્તિત્વની પૂર્વધારણા કરે છે જ્યાં સુધી તે પક્ષકારો દ્વારા ચૂકવવાપાત્ર અને બાકી રહે છે જેમને તે ઉધારવામાં આવ્યા છે અને જ્યારે તે સમજાય છે કે આ દેવા વસૂલ કરી શકાય તેમ નથી ત્યારે એસેસી (કરદાતા) ને કલમ ૧૦ (૨) (xi) હેઠળ ખરાબ દેવા માટે કપાત મળે છે. જો કે, આનો અર્થ એ નથી કે એકાઉન્ટિંગ (હિસાબ) ની મર્કેન્ટાઇલ સિસ્ટમ અથવા ડબલ એન્ટ્રી સિસ્ટમ હેઠળ હિસાબના ચોપડામાં જે રીતે વ્યવહાર નોંધવામાં આવ્યો છે તેનું સ્વરૂપ બદલાય છે અથવા પક્ષકારો વચ્ચેનો સંબંધ એક અલગ પાત્ર ધારણ કરે છે. વેચનાર અને ખરીદનાર વચ્ચેનો સંબંધ હજુ પણ અસ્તિત્વમાં છે અને લેણદાર અને દેવાદાર વચ્ચે એક નવો સંબંધ અસ્તિત્વમાં આવતો નથી જેના તમામ જરૂરી પરિણામો હોય. હિસાબના ચોપડામાં જે રીતે વ્યવહાર નોંધવામાં આવ્યો છે તે તેના સંપૂર્ણ અંશમાં કામ કરવું પડશે. માત્ર માલ સપ્લાય કરવામાં આવ્યો હોવાથી અને તેની કિંમત ખરીદનારને ડેબિટ કરવામાં આવી હોવાથી વેચનાર અને ખરીદનારના અધિકારો અને જવાબદારીઓને પરસ્પર કોઈ પણ રીતે અસર થતી નથી. વેચનાર કરાર હેઠળની પોતાની તમામ જવાબદારીઓ પૂરી કરવા માટે બંધાયેલો છે અને ખરીદનાર દ્વારા તેનો માલ નકારવા અથવા ગુકસાનીના દાવા સહિતની તેની ચૂકવણીના તમામ પરિણામો માટે જવાબદાર રહે છે.

વેચનાર દ્વારા વોરંટી (બાંધધરી) ના ભંગ માટે. ખરીદનાર પણ માલ નકારવા માટે અથવા વેચનાર દ્વારા વોરંટી (બાંધધરી) ના ભંગ પર ગુકસાનીનો દાવો કરવા માટે સમાન રીતે હકદાર છે અને આ તમામ અધિકારો અને

જવાબદારીઓ એ હકીકત હોવા છતાં ઉકેલવા પડશે કે વેચનાર દ્વારા તેના દ્વારા અપનાવવામાં આવેલી એકાઉન્ટિંગ (હિસાબ) ની મર્કેન્ટાઇલ સિસ્ટમ (વ્યાપારી પદ્ધતિ) અનુસાર હિસાબના ચોપડામાં એન્ટ્રીઓ કરવામાં આવી છે. વેચનાર એવું ન કહી શકે કે તે ખરીદનાર પ્રત્યે કોઈ વધુ જવાબદારી હેઠળ નથી અને ખરીદનારે બુક એન્ટ્રીમાંથી ઉદ્ભવતા દેવા તરીકે તેના પર ઉધારવામાં આવેલા માલની કિંમત ચૂકવવી જ પડશે. વેચનાર દ્વારા ખરીદનાર સામે દાખલ કરવામાં આવેલી કોઈપણ કાર્યવાહીમાં ગણતરી વેચવામાં આવેલા અને વિતરિત કરાયેલા માલની કિંમત માટેની ગણતરી હશે અને તે દેવાદાર દ્વારા તેને ચૂકવવાપાત્ર દેવાની વસૂલાત માટેની ધારણા પરની ગણતરી નહીં હોય.

તે સ્પષ્ટ છે કે આ સંજોગોમાં નાણાંની કોઈ પ્રાપ્તિ બિલકુલ નથી, ભલે તે વાસ્તવિક હોય કે રચનાત્મક હોય, રોકડમાં હોય કે વસ્તુના રૂપમાં હોય, વાસ્તવિક ચુકવણી દ્વારા હોય કે હિસાબના ગોઠવણ કે પતાવટ દ્વારા હોય. એવી દલીલ માટે પણ કોઈ અવકાશ નથી કે ભલે આ રકમ વાસ્તવમાં અથવા રચનાત્મક રીતે પ્રાપ્ત થઈ હોવાનું કહી શકાય નહીં, તો પણ તેને "પ્રાપ્ત થઈ હોવાનું માનવામાં આવવું જોઈએ". "પ્રાપ્ત થઈ હોવાનું માનવામાં આવે છે" નો અર્થ માત્ર કાયદાની જોગવાઈઓ દ્વારા પ્રાપ્ત થયું હોવાનું માનવામાં આવે છે. કાયદાકીય પ્રાપ્તિ શબ્દસમૂહનો ઉપયોગ સગવડતાપૂર્વક એવી આવકને આવરી લેવા માટે થઈ શકે છે જે "પ્રાપ્ત થઈ હોવાનું માનવામાં આવે છે", અને આવા કાયદાકીય પ્રાપ્તિના ઉદાહરણો અધિનિયમની જોગવાઈઓમાં જોવા મળે છે,

દા.ત., કલમ ૧૮ (જ), કલમ ૫૮ (ઈ), કલમ ૫૮ (જે) (૩), કલમ ૭(૨), કલમ ૧૬(૧) (સી) અને કલમો ૧૯ (૨) (vii) અને ૧૬(૨). (કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સ, બોમ્બે વિ. ન્યૂ ઇન્ડિયા એસ્યોરન્સ કું. લિ.(૧) માં બોમોન્ટ સી.જે. ના અવલોકનો જુઓ). માત્ર કોઈ વ્યક્તિની ઇચ્છા અથવા મરજી દ્વારા કોઈ રકમને "પ્રાપ્ત થઈ હોવાનું" માની શકાય નહીં". અમે ઉપર જે કિસ્સાઓનો ઉલ્લેખ કર્યો છે તે તમામમાં, મર્કેન્ટાઇલ સિસ્ટમ (વ્યાપારી પદ્ધતિ) અનુસાર હિસાબના ચોપડામાં જમા થયેલો કમાયેલો નફો શ્રેષ્ઠ રીતે "પ્રાપ્ત થયો હોવાનું" માનવામાં આવતો હતો જે ન તો "પ્રાપ્ત થયો" છે કે ન તો "પ્રાપ્ત થયો હોવાનું" માનવામાં આવે છે" અને તેથી તે કલમ ૪ (૧) (એ) ના કાર્યક્ષેત્રમાં આવતો નથી.

(૧) [૧૯૩૮] ૬ આઈ.ટી.આર. ૬૦૩ પૃષ્ઠ ૬૧૪ ૫૨.

જો આમ જમા થયેલો નફો પ્રાપ્ત થયો હોવાનું કહી શકાય નહીં અથવા જ્યારે હિસાબના ચોપડામાં એન્ટ્રીઓ કરવામાં આવી ત્યારે તે પ્રાપ્ત થયો હોવાનું માની શકાય નહીં, તો શ્રી કોલાહ દ્વારા અમારી સમક્ષ રજૂ કરાયેલી દલીલ કે બ્રિટિશ ભારતમાં રકમની બીજી વાર પ્રાપ્તિ થઈ શકે નહીં, તે ટકી શકતી નથી. તે સાચું છે કે કલમ ૪(૧) (એ) માં વપરાયેલા શબ્દો આવકના ઉપાર્જન પછીની પ્રથમ પ્રાપ્તિ સાથે સંબંધિત છે. એકવાર તે તેના હકદાર પક્ષકાર દ્વારા પ્રાપ્ત થઈ જાય, પછી ઉક્ત રકમ સાથેના કોઈપણ અનુગામી વ્યવહારના સંબંધમાં તેને તે પ્રસંગે આવક તરીકે "પ્રાપ્ત" થઈ હોવાનું કહી શકાય નહીં. [બી. એમ. કામદાર (૧) માં કાનિયા ન્યાયમૂર્તિના મતો]. આવકની "પ્રાપ્તિ" એ પ્રથમ પ્રસંગનો સંદર્ભ આપે

છે જ્યારે પ્રાપ્તકર્તા તેના પોતાના નિયંત્રણ હેઠળ નાણાં મેળવે છે. એકવાર આવક તરીકે રકમ પ્રાપ્ત થઈ જાય, તો પછી તે રકમને અન્ય સ્થાને મોકલવી અથવા ટ્રાન્સફર કરવી એ આ કલમના અર્થમાં, અન્ય સ્થાને "પ્રાપ્તિ" માં પરિણમતું નથી. પોંડિચેરી રેલવે કું. વિ. કમિશનર ઓફ ઈન્કમ-ટેક્સ(૨) અને કમિશનર ઓફ ઈન્કમ-ટેક્સ વિ. મથિયાસ(૩) માં પ્રિવી કાઉન્સિલ દ્વારા આ ચોક્કસપણે સ્થાપિત કરવામાં આવ્યું હતું. તેથી, જો આવક, નફો અથવા લાભ એકવાર એસેસી (કરદાતા) દ્વારા પ્રાપ્ત થઈ ગયો હોય, ભલે તે બ્રિટિશ ભારતની બહાર હોય, તો બ્રિટિશ ભારતમાં નાણાં લાવવામાં આવ્યા હોવાને કારણે તે કરપાત્ર બનતા નથી, કારણ કે જે કરપાત્ર છે તે નાણાંની પ્રથમ પ્રાપ્તિ છે અને એસેસી (કરદાતા) દ્વારા ઉક્ત રકમ સાથેનો કોઈ અનુગામી વ્યવહાર નહીં. તે કિસ્સામાં તેઓ એસેસી (કરદાતા) દ્વારા તેના પોતાના નાણાં તરીકે લાવવામાં આવે છે જે તેણે પહેલાથી જ પ્રાપ્ત કરી લીધા છે અને તેના પર નિયંત્રણ છે અને તેઓ આવક, નફા અથવા લાભનું પાત્ર ભોગવવાનું બંધ કરે છે.

જો કે, આ ગુણોત્તર આપણી સમક્ષના વર્તમાન કેસની હકીકતોને લાગુ પડતો નથી. જ્યારે પેટલાદમાં હિસાબના ચોપડામાં એન્ટ્રીઓ કરવામાં આવી ત્યારે કંપનીને નાણાં મળ્યા ન હતા અને તેને મળ્યા હોવાનું માની શકાય નહીં. તે માત્ર તેને ઉપાર્જિત અથવા ઉત્પન્ન થયા હતા અને જ્યાં સુધી તેની પ્રાપ્તિનો સંબંધ છે તે બ્રિટિશ ભારતમાં પ્રથમ વખત પ્રાપ્ત થયા હતા જ્યારે તે મેસર્સ જગમોહનદાસ રમણલાલ દ્વારા પ્રાપ્ત થયા હતા.

(૧) [૧૯૪૬] ૧૪ આઈ.ટી.આર. ૧૪ પૃષ્ઠ ૩૯ ૫૨.

(૨) [૧૯૩૧] ૫૮ આઈ.એ. ૨૩૯.

(૩) [૧૯૩૯] ૬૬ આઈ.એ. ૨૩.

અને કંપની અથવા બ્રિટિશ ભારતમાં વિવિધ બેંકો અથવા શ્રોફ દ્વારા કે જેના મારફતે રેલવે રસીદોની વાટાઘાટો થઈ હતી. તેથી નાણાંની પ્રથમ પ્રાપ્તિ ત્યારે થઈ જ્યારે વેપારીઓ દ્વારા તે રીતે મેસર્સ જગમોહનદાસ રમણલાલ એન્ડ કું. અથવા વિવિધ બેંકો અથવા શ્રોફને ચૂકવવામાં આવ્યા. વેપારીઓ દ્વારા આ વિવિધ પક્ષકારોને જે કંઈ પણ ચૂકવવામાં આવ્યું તે કંપની દ્વારા તેમને વેચવામાં આવેલા અને વિતરિત કરાયેલા માલસામાનની વેચાણ આવક હતી અને જ્યારે વેપારીઓ દ્વારા તેમને આ ચૂકવણી કરવામાં આવી તે સમયે બ્રિટિશ ભારતમાં કંપની વતી આ વિવિધ પક્ષકારો દ્વારા અધિનિયમની કલમ ૪ (૧) (એ) ના અર્થમાં તે પ્રાપ્ત કરવામાં આવી હતી.

શ્રી કોલાહે કાયદાની કલમ ૧૩ પર આધારિત દલીલને સેવામાં દબાવી કે એસેસી (કરદાતા) દ્વારા નિયમિતપણે અપનાવવામાં આવેલી એકાઉન્ટિંગ (હિસાબ) ની મર્કેન્ટાઇલ સિસ્ટમ (વ્યાપારી પદ્ધતિ) તેની આવકની ગણતરી માટે આવકવેરા સત્તાવાળાઓ માટે ફરજિયાત હતી. નિવાસીઓના કિસ્સામાં તે રજૂઆત સાથે સામાન્ય રીતે સહમત થતાં, અમને શંકા છે કે શું તે સ્થિતિ એવા બિન-નિવાસી માટે ઉપલબ્ધ હશે, જે મર્કેન્ટાઇલ સિસ્ટમ (વ્યાપારી પદ્ધતિ) અનુસાર બ્રિટિશ ભારતની બહાર પોતાના એકાઉન્ટ બુક્સ (હિસાબના ચોપડા)

જાળવે છે. આ કલમ ત્યારે જ સુસંગત હશે જ્યાં એસેસી (કરદાતા) ના કુલ નફાની ગણતરી કરવાની હોય, જે કિસ્સામાં તે દાવો કરવા માટે હકદાર હશે કે તેમની ગણતરી તેના દ્વારા જાળવવામાં આવેલ હિસાબની સિસ્ટમ અનુસાર થવી જોઈએ. પરંતુ આ કલમ ભાગ્યે જ સુસંગત હશે જ્યાં કોઈ બિન-નિવાસી દ્વારા કરપાત્ર પ્રદેશોમાં પ્રાપ્ત થયેલી આવકની છૂટક વસ્તુઓ કરપાત્ર પ્રદેશોમાં પકડાઈ હોય. પ્રસ્તુત કેસમાં એન્ટ્રીઓ માત્ર એ સાબિત કરવા માટે મૂકવામાં આવી હતી કે વેચાણની આવક બ્રિટિશ ભારતની બહાર પ્રાપ્ત થઈ હતી જ્યાં એન્ટ્રીઓ કરવામાં આવી હતી. જો કે તે દલીલ ટકાવી શકાય તેમ નથી, કારણ કે કલમ ૪ (૧) (એ) વાસ્તવિક પ્રાપ્તિના કેસો સાથે સંબંધિત છે અને કાગળ પરની રસીદો સાથે નહીં.

ઉપરોક્ત અવલોકનોને ધ્યાનમાં રાખીને અમે એ નિષ્કર્ષ પર આવ્યા છીએ કે હાઈકોર્ટ એ માનવામાં સાચી હતી કે રૂ. ૧૨,૬૮,૪૮૦ અને રૂ. ૪,૪૦,૮૭૮ ની બે રકમો અપીલકર્તા દ્વારા બ્રિટિશ ભારતમાં વેપારીઓને વેચવામાં આવેલા અને વિતરિત કરાયેલા માલની વેચાણ આવક હતી, કે તે મેસર્સ. દ્વારા પ્રાપ્ત થઈ હતી.

જગમોહનદાસ રમણલાલ એન્ડ કું. અને બેંકો અને શ્રોફ દ્વારા કે જેના મારફતે રેલવે રસીદોની વાટાઘાટો કરવામાં આવી હતી, બ્રિટિશ ભારતમાં અપીલકર્તા વતી, કે તેઓ તેના વતી બ્રિટિશ ભારતમાં પ્રાપ્ત થયા હોવાથી કાયદાની કલમ ૪ (૧) (એ) હેઠળ કરપાત્ર હતા, કે કેસની હકીકતો અને સંજોગોમાં અથવા કાયદામાં એવું કંઈ નથી કે જેના કારણે તેમને આવી જવાબદારીમાંથી મુક્તિ મળવી જોઈએ, કે હાઈકોર્ટ દ્વારા આખરે વિચારણા કરવામાં આવેલા

પ્રશ્નોના જવાબો સાચા હતા, અને અપીલકર્તાને તમામ ન્યાયી કપાતો અને ભથ્થાઓને આધીન આ બે રકમો પરના કર માટે યોગ્ય રીતે જવાબદાર ઠેરવવામાં આવ્યા હતા. તેથી અપીલ નિષ્ફળ જાય છે અને ખર્ચ સાથે ફગાવી દેવી જ જોઈએ.

બોઝ, ન્યાયમૂર્તિ.- હું આદરપૂર્વક અસંમત છું.

ઈન્ડિયન ઈન્કમ-ટેક્સ એક્ટની કલમ ૩ જોગવાઈ કરે છે કે કાયદાની જોગવાઈઓ અનુસાર "કુલ આવક" વસૂલવામાં આવશે. તેથી આપણે એ જોવું પડશે કે "કુલ આવક" નો અર્થ શું થાય છે.

"કુલ આવક" કલમ ૨(૧૫) માં વ્યાખ્યાયિત થયેલ છે. તેનો અર્થ થાય છે (નહીં કે "સમાવેશ થાય છે" પરંતુ અર્થ થાય છે) આવક, નફો અને લાભની કુલ રકમ "જેનો ઉલ્લેખ કલમ ૪ ની પેટા-કલમ (૧) માં કરવામાં આવ્યો છે જેની ગણતરી આ કાયદામાં નિર્ધારિત પદ્ધતિથી કરવામાં આવે છે." તેથી, કલમ ૪(૧) માં ઉલ્લેખિત તમામ આવકની ગણતરી "કાયદામાં નિર્ધારિત પદ્ધતિથી" થવી જોઈએ.

કલમ ૪ (પ્રોવિઝો (શરત) અને સમજૂતીઓ સિવાય) ત્રણ કલમો, (એ), (બી) અને (સી) માં વહેંચાયેલી છે. કલમ (બી) નિવાસીઓ સાથે અને (સી) બિન-નિવાસીઓ સાથે સંબંધિત છે. કારણ કે (એ) સામાન્ય છે, તેથી એવું અનુમાન લગાવવું કાયદેસર છે કે તે બંનેનો સંદર્ભ આપે છે. તેથી, શબ્દો "પ્રાપ્ત" અને "પ્રાપ્ત

થયા હોવાનું માનવામાં આવે છે" બંને કિસ્સાઓમાં સમાન અર્થમાં સમજવા જોઈએ, અલબત્ત જ્યાં કાયદામાં અન્યથા જોગવાઈ કરવામાં આવી હોય તે સિવાય, કારણ કે પેટા-કલમ (૧) કાયદાની જોગવાઈઓને આધીન બનાવવામાં આવી છે.

હવે "પ્રાપ્ત થયા હોવાનું માનવામાં આવે છે" શબ્દોને તરત જ વિચારણામાંથી બાકાત કરી શકાય છે કારણ કે હું સંમત છું કે તે મર્યાદિત છે, અને તેનો હેતુ કાયદામાં હું જેને ડીમિંગ (માનવા) વિભાગો કહી શકું તેના પૂરતો મર્યાદિત છે, એટલે કે, એવા કિસ્સાઓ જ્યાં કાયદાની સ્પષ્ટ જોગવાઈઓ હેઠળ ડીમિંગ (માનવા) કરવું જ જોઈએ.

તે આપણને "પ્રાપ્ત" શબ્દ સાથે છોડી દે છે (હું અલબત્ત માત્ર કલમ ૪(૧) (એ) સાથે કામ કરું છું જે "પ્રાપ્તિ" સાથે સંબંધિત છે અને કલમ ૪(૧) (સી) સાથે નહીં જે "ઉપાર્જન" અને "ઉદ્ભવ" નો સંદર્ભ આપે છે અને જે "ઉપાર્જિત" અથવા "ઉદ્ભવ્યા" હોવાનું માનવામાં આવે છે).

હવે આ, મારા મતે, "ઉપાર્જન" અને "ઉદ્ભવ" શબ્દો સાથે વિરોધાભાસી છે જે કલમો (બી) અને (સી) માં વપરાય છે. જોકે કેટલાક કિસ્સાઓમાં ઓવરલેપિંગ (એકબીજા પર આવવું) હોઈ શકે છે, મને નથી લાગતું કે તે ત્રણેયનો અર્થ એક જ થાય તેવો હેતુ છે. પ્રિવી કાઉન્સિલે કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સ વિ. મથિયાસ(૧) માં વિચાર્યું હતું કે તેમના અર્થમાં થોડી ભિન્નતા છે અને કમિશનર

ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સ વિ. ચુનીલાલ બી. મહેતા(૨) માં તેઓએ "ઉપાર્જન અને ઉદ્ભવ" અને "પ્રાપ્ત થયેલ" વચ્ચેના વિરોધાભાસ તરફ ધ્યાન દોર્યું, જોકે તેઓએ અગાઉના કેસમાં એમ પણ કહ્યું હતું કે તેમની વચ્ચે સંપૂર્ણ વિસંવાદિતા નથી અને તે ત્રણ પરસ્પર વિશિષ્ટ લાયકાતો નથી (પૃષ્ઠ ૫૬); એટલે કે, અમુક કિસ્સાઓમાં કેટલીક ઓવરલેપિંગ (એકબીજા પર આવવું) હોઈ શકે છે.

આગળ, આપણે કલમ ૬ તરફ વળીએ છીએ જે ગણતરી અને કરપાત્રતાના હેતુઓ માટે આવકના વિવિધ સ્ત્રોતોને વિવિધ મથાળા હેઠળ વિભાજિત કરે છે અને જણાવે છે કે દરેક મથાળું "ત્યારબાદ દેખાય છે તે રીતે" "કરપાત્ર" રહેશે. એ નોંધવું જોઈએ કે "shall" (થશે) શબ્દનો ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો છે અને "may" (થઈ શકે) નહીં જેથી સૂચિત થાય છે કે આ બાબતમાં કોઈ વિકલ્પ નથી. જ્યાં સુધી વ્યવસાયનો સંબંધ છે, મથાળું નં. (iv) છે "વ્યવસાય વગેરેના નફો અને લાભ."

તે આપણને કલમ ૧૦ અને ૧૩ તરફ દોરી જાય છે જે ગણતરીની પદ્ધતિ નક્કી કરે છે. અહીં ફરીથી, ભાષા ફરજિયાત છે અને વ્યવસાયના કિસ્સામાં ગણતરીની પદ્ધતિ એસેસી (કરદાતા) દ્વારા નિયમિતપણે ઉપયોગમાં લેવાતી હિસાબની પદ્ધતિ અનુસાર હોવી જોઈએ: જુઓ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સ વિ. કામેશ્વર સિંહ(૩).

હવે પ્રસ્તુત કેસમાં, હિસાબની પદ્ધતિ મર્કેન્ટાઈલ સિસ્ટમ (વ્યાપારી પદ્ધતિ) હતી. આવશ્યક તફાવત

(૧) [૧૯૩૯] ૭ આઈ.ટી.આર. ૪૮ પૃષ્ઠ ૫૬ પર.

(૨) [૧૯૩૮] ૬ આઈ.ટી.આર. ૫૨૧ પૃષ્ઠ ૫૨૭ પર.

(૩) [૧૯૩૩] ૧ આઈ.ટી.આર. ૯૪ પૃષ્ઠ ૧૦૦ અને ૧૦૧ પર.

આ અને રોકડ આધારની સિસ્ટમ વચ્ચે એ છે કે પછીની સિસ્ટમમાં વાસ્તવિક પ્રાપ્તિ અને ચૂકવણીઓ ધ્યાનમાં લેવામાં આવે છે. પહેલાની સિસ્ટમમાં, વ્યવસાય માટે બાકી રહેલી રકમો કાયદેસર રીતે બાકી થતાં જ અને તે વાસ્તવમાં પ્રાપ્ત થાય તે પહેલાં ક્રેડિટ બાજુ પર દાખલ કરવામાં આવે છે અને ચૂકવણી માટેની કાનૂની જવાબદારી ઊભી થાય તે સુધી અને વાસ્તવિક ચૂકવણી પહેલાં ખર્ચ દાખલ કરવામાં આવે છે. તેથી, હિસાબી વર્ષના અંતે નફો અથવા નુકસાન વાસ્તવમાં શું પ્રાપ્ત થયું અને વાસ્તવમાં શું ચૂકવવામાં આવ્યું તે વચ્ચેના તફાવત પર આધારિત નથી, પરંતુ પ્રાપ્ત કરવાના અધિકાર અને ચૂકવવાની જવાબદારી વચ્ચેના તફાવત પર આધારિત છે. આવા કિસ્સામાં મારા માટે એ કહેવું અશક્ય છે કે કરવેરો આવક, અથવા નફા અને લાભ પર છે જે "પ્રાપ્ત" થયા હતા. તે માત્ર એવા નફા પર જ હોઈ શકે છે જે હિસાબી વર્ષમાં એસેસી (કરદાતા) ને "ઉપાર્જિત" અથવા "ઉદ્ભવેલ" છે: જુઓ ફિરોઝ શાહ વિ. કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સ(૧) માં પ્રિવી કાઉન્સિલ. તે, મારા મતે, કલમ ૪(૧) (એ) ને બાકાત રાખે છે અને તેનો અર્થ એ છે કે આવા કિસ્સામાં નિવાસી પર કલમ ૪(૧) (બી) હેઠળ અને બિન-નિવાસી પર કલમ ૪(૧) (સી) હેઠળ કર લાદવામાં આવે છે.

હવે, મારા મતે આ ખૂબ જ મહત્વનું છે. ઇન્કમ-ટેક્સ એક્ટનો પ્રાથમિક

ઉદ્દેશ્ય કરવેરો નાખવાનો છે અને માત્ર આવક નક્કી કરવાનો નથી. આવકની ગણતરી ગોણ છે અને માત્ર કરના પ્રમાણની ખાતરી કરવાના હેતુ માટે છે: જુઓ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સ વિ. કામેશ્વર સિંહ(૨). તેથી, જો કાયદાકીય મંડળ ગણતરીની વિવિધ પદ્ધતિઓ નક્કી કરવાનું પસંદ કરે છે અને કહે છે કે આ રીતે ગણતરી કરાયેલી રકમ પર કરવેરો રહેશે, તો તે જરૂરી છે કે આ પદ્ધતિઓનું પાલન કરવામાં આવે. કેટલાક કિસ્સાઓમાં આ એસેસી (કરદાતા) ના ફાયદામાં હોઈ શકે છે અને અન્ય કિસ્સાઓમાં તે તેના ગેરલાભમાં કાર્ય કરી શકે છે. પરંતુ તે બિનમહત્વપૂર્ણ છે.

મહત્વ આમાં રહેલું છે. આપેલ વર્ષમાં જે પણ કર લાદી શકાય તે નફો અને લાભ છે જે "પ્રાપ્ત થયા છે અથવા જે પાછલા વર્ષમાં ઉદ્ભવે છે અથવા ઉપાર્જિત થાય છે", અને જો કાયદો નિર્દેશ આપે છે કે નફાની ગણતરી આપેલ કિસ્સામાં "ઉપાર્જન" અથવા "ઉદ્ભવ" પર કરવાની છે અને વાસ્તવિક આવક પર નહીં, તો તે જરૂરી છે કે તે કરવામાં આવે;

(૧) [૧૯૩૩] ૧ આઈ.ટી.આર. ૨૧૯ પૃષ્ઠ ૨૨૪ અને ૨૨૫ પર.

(૨) [૧૯૩૩] ૧ આઈ.ટી.આર. ૯૪ પૃષ્ઠ ૧૦૦ પર.

અને તેમાંથી એવું તારણ નીકળે છે કે આવા કિસ્સામાં કર માત્ર ઉપાર્જન અથવા ઉદ્ભવ પર હોઈ શકે છે અને વાસ્તવિક આવક પર નહીં, કારણ કે સ્પષ્ટપણે તમે તે વસ્તુ પર કર લગાવી શકતા નથી કે જેની ગણતરી કરવા માટે તમને એવા કિસ્સામાં મનાઈ ફરમાવવામાં આવી છે જ્યાં કર ફક્ત કાયદા હેઠળ

ગણતરી કરી શકાય તેવી વસ્તુ પર જ લાદી શકાય છે.

આ કારણસર તફાવત દોરવો મહત્વપૂર્ણ છે. કરનો દર વર્ષે વર્ષે બદલાય છે, તેથી જો આપેલ વર્ષમાં જે બુક પ્રોફિટ પર કર લાદવાનો નિર્દેશ આપવામાં આવ્યો છે તે ધારો કે રૂ. ૧૦,૦૦૦ છે અને વાસ્તવિક આવક માત્ર રૂ. ૧૦૦ છે, તો કયો આંકડો લેવામાં આવે છે તેનાથી ઘણો ફરક પડે છે; ન તો તે લાંબા ગાળે સમાન બને છે, કારણ કે જો આવતા વર્ષે કરવેરાનો દર વધે છે અને વ્યવસાયની સ્થિતિ બરાબર વિપરીત હોય છે, એટલે કે બુક પ્રોફિટ માત્ર રૂ. ૧૦૦ હોય છે જ્યારે પાછલા વર્ષના વ્યવહારોમાંથી ઉદ્ભવતી વાસ્તવિક આવક રૂ. ૧૦,૦૦૦ હોય છે, તો એસેસી (કરદાતા) ને વર્ષો દરમિયાન ચૂકવવાપાત્ર કરના કુલ પ્રમાણમાં ઘણો તફાવત પડશે, તે બે વર્ષમાં બુક પ્રોફિટ અથવા વાસ્તવિક આવકના આધારે ચૂકવણી કરે છે કે કેમ.

હું આ બાબતોમાં નિવાસી અને બિન-નિવાસી વચ્ચે તફાવત દોરવા માટે સક્ષમ નથી. મને એવું માનવા માટે કોઈ આધાર જણાતો નથી કે નિવાસીના કિસ્સામાં જો હિસાબની મર્કેન્ટાઇલ સિસ્ટમ (વ્યાપારી પદ્ધતિ) નિયમિતપણે ઉપયોગમાં લેવાતી હોય તો નફાની ગણતરી માટે તેને અપનાવવી જોઈએ પરંતુ બિન-નિવાસીના કિસ્સામાં આવું કરવાની જરૂર નથી. જો એસેસી (કરદાતા) બ્રિટિશ ભારતમાં નિવાસી કંપની હોત, તો કરવેરો, મારા મતે, કલમ ૪(૧) (બી) હેઠળ ઉપાર્જિત અથવા ઉદ્ભવેલા નફા અને લાભ પર હોત અને કલમ ૪ (૧) (એ) હેઠળ પ્રાપ્ત થયેલા નફા પર ન હોત. મારા મતે, સમાન સિદ્ધાંત બિન-

નિવાસીના કિસ્સામાં લાગુ થવો જોઈએ અને તેથી કલમ ૪ (૧) (સી) આકર્ષિત થાય છે, જો કે નફો અને લાભ ખરેખર કરપાત્ર પ્રદેશોમાં ઉપાર્જિત અથવા ઉદ્ભવ્યા હોય અથવા તે, કલમ ૪૨ ને કારણે, ત્યાં ઉપાર્જિત અથવા ઉદ્ભવ્યા હોવાનું માની શકાય. જો કલમ ૪ (૧) (સી) આકર્ષિત થતી નથી, તો કર લાદી શકાય નહીં.

હવે, કલમ ૪ (૧) (સી) લાગુ કરતાં, પ્રશ્ન એ છે કે પ્રસ્તુત કેસની જેમ કિસ્સામાં નફો અને લાભ ક્યાં ઉદ્ભવે છે અથવા ઉપાર્જિત થાય છે? આ મુશ્કેલી વિનાનું નથી અને વિવિધ મંતવ્યો લઈ શકાય છે, અને લઈ શકાયા છે. પરંતુ આ અભિવ્યક્તિઓ વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવી નથી અને તે કોઈ કળાના શબ્દો નથી, મને લાગે છે કે તેમનો અર્થ તેમના સામાન્ય અર્થમાં થવો જોઈએ જે વ્યવસાયી લોકો સામાન્ય રીતે અને સરળતાથી વ્યવસાયના વ્યવહારમાં સમજી શકે. જ્યારે માલસામાનનું વેચાણ થાય છે ત્યારે મારા મતે એ સ્પષ્ટ છે કે કોઈ પણ ચોક્કસ વ્યવહાર પરનો નફો કે નુકસાન વેચાણમાંથી જ ઉદ્ભવે છે, કારણ કે જ્યાં સુધી વેચાણ ન થાય ત્યાં સુધી કોઈ નફો થઈ શકતો નથી. નફો કદાચ સંપૂર્ણપણે વેચાણને આભારી ન હોય પરંતુ તે બીજી બાબત છે. મારા મતે એ નિર્વિવાદ છે કે તેઓ, આંશિક રીતે, કોઈ પણ દરે, વેચાણમાંથી ઉદ્ભવે છે. તેથી, જો માલસામાન કરપાત્ર પ્રદેશોમાં વેચવામાં આવે છે, તો પછી, મારા મતે, નફો, અથવા તેનો અમુક ભાગ ત્યાં ઉદ્ભવે છે. જેમ કે પ્રિવી કાઉન્સિલે કમિશનર ઓફ ઈન્કમ-ટેક્સ વિ. ચુનીલાલ બી. મહેતા(૧) માં નિર્દેશ કર્યો છે, નફો ક્યાં ઉદ્ભવે છે

તે નક્કી કરવામાં કરારની રચનાનું સ્થાન એકમાત્ર માપદંડ નથી, અન્ય બાબતો, ઉદાહરણ તરીકે કરાર હેઠળ કરવામાં આવેલ કાર્યો પણ મહત્વપૂર્ણ છે.

હું અહીં સુપ્રિમ કોર્ટના એ નિર્ણયની પાછળ જવાનો પ્રયાસ કરી રહ્યો નથી કે વેચાણનું સ્થળ જરૂરી રીતે નફાની પ્રાપ્તિનું સ્થળ નથી. હું "અરાઈઝ (ઉદ્ભવ)" શબ્દનું અર્થઘટન કરી રહ્યો છું અને "રિસીવ (પ્રાપ્તિ)" નું નહીં.

તે મને આગામી પ્રશ્ન પર લાવે છે, પ્રસ્તુત કેસમાં માલસામાન ક્યાં વેચવામાં આવ્યો હતો? તે હકીકત અને કાયદાનો મિશ્ર પ્રશ્ન છે અને દરેક કેસમાં બદલાતો હોવો જોઈએ અને, મારા મતે, સામાન્ય સમજણની રીતે તેનો જવાબ આપવો જોઈએ અને જરૂરી નથી કે સેલ ઓફ ગુડ્સ એક્ટ (માલ વેચાણ અધિનિયમ) દ્વારા નિર્ધારિત ફૂટ્રિમ રીતે ક્યાં અને ક્યારે માલિકી હક્ક ટ્રાન્સફર થાય છે તે નક્કી કરવા માટે. અહીં હકીકતો શું છે? ૪ લાખ રૂપિયાથી વધુના કિસ્સામાં, જ્યાં સુધી કિંમત ચૂકવવામાં ન આવે ત્યાં સુધી માલસામાન પરનો અંકુશ એસેસી (કરદાતા) દ્વારા જાળવી રાખવામાં આવ્યો હતો; અને કિંમત બ્રિટિશ ભારતની બહાર ચૂકવવામાં આવી ન હતી પરંતુ આ દેશમાં તેના નોમિનીઓને, એટલે કે, બ્રિટિશ ભારતમાં એસેસી (કરદાતા) ની બેંકોને ચૂકવવામાં આવી હતી. આ બેંકોએ માલિકી હક્કના દસ્તાવેજો જાળવી રાખ્યા હતા અને તેમને ઇનકાર કરવાનો અધિકાર હતો

(૧) [૧૯૩૮] ૬ આઈ.ટી.આર. ૫૨૧ પૃષ્ઠ ૫૩૩ ૫૨.

જ્યાં સુધી પૈસા ખરેખર સોંપવામાં ન આવે ત્યાં સુધી ડિલિવરી. તેથી, માલનો કબજો મેળવવાનો અને ડિલિવરી લેવાનો અધિકાર બ્રિટિશ ભારતમાં ઉપાર્જિત અથવા ઉદ્ભવ્યો જ્યાં પૈસા ખરેખર ચૂકવવામાં આવ્યા હતા, અને તે મારા મનમાં એવું સ્થળ માનવું જોઈએ જ્યાં આવકવેરા હેતુઓ માટે નફો ઉપાર્જિત થયો અને ઉદ્ભવ્યો, એટલા માટે નહીં કે પૈસા ત્યાં પ્રાપ્ત થયા હતા, કારણ કે આપણે વાસ્તવિક આવક સાથે સંબંધિત નથી, પરંતુ કારણ કે વ્યવહારની તારીખે જે અધિકાર ઉપાર્જિત થયો હતો તે બ્રિટિશ ભારતમાં પૈસા મેળવવાનો હતો અને પૈસા મળવા પર માલ ત્યાં સોંપવાનો હતો. મેં કહ્યું તેમ, વ્યવહારનો સાર જોવો જોઈએ અને તે બુક-કીપિંગની પદ્ધતિ પર આધારિત રાખી શકાય નહીં. જો ત્યાં કોઈ ચોપડા ન હોય તો પણ આવા વ્યવહાર પરનો નફો એ સ્થાને ઉપાર્જિત થશે જ્યાં પૈસા ચૂકવવાના છે અને માલ સોંપવાનો છે. મને સમજાતું નથી કે ઉપયોગમાં લેવાતી એકાઉન્ટિંગ (હિસાબ) ની પદ્ધતિના કારણે તે કેવી રીતે બદલાઈ શકે. તદનુસાર, હું સંમત છું કે એસેસી (કરદાતા) દ્વારા અપનાવવામાં આવેલી એકાઉન્ટિંગ (હિસાબ) ની પદ્ધતિ પક્ષકારો વચ્ચેના વ્યવહારોના સારને અસર કરી શકતી નથી અથવા તેમના સ્વભાવને અસર કરી શકતી નથી. પક્ષકારોના અધિકારો અને જવાબદારીઓ કોઈ એક પોતાની ચોપડીઓ કઈ રીતે રાખવાનું પસંદ કરે છે તેના પર નિર્ભર કરી શકાય નહીં. પરંતુ જ્યારે આપણે આવકવેરા હેતુઓ માટે કરવેરાના પ્રશ્ન પર આવીએ છીએ ત્યારે એવું નથી હોતું. ત્યાં એકાઉન્ટિંગ (હિસાબ) ની પદ્ધતિ મહત્વપૂર્ણ છે. પરંતુ ત્યાં પણ વ્યવહારનો સાર જોવો જોઈએ, કારણ કે માત્ર એકાઉન્ટિંગ (હિસાબ) ની

પદ્ધતિ દ્વારા સાર બદલાઈ શકતો નથી. તે સ્પષ્ટ છે કે જો એસેસી (કરદાતા) બ્રિટિશ ભારતમાં નિવાસી હોત અને આ વ્યવહારો ચોપડામાંથી બાકાત રાખવામાં આવ્યા હોત, તો જે રકમ દાખલ થવી જોઈએ તે આકારણીમાંથી છટકી ગયેલી વસ્તુઓ તરીકે કરપાત્ર હોત, ભલે તે કે તે પછીના કોઈ વર્ષમાં કોઈ વાસ્તવિક પ્રાપ્તિ ન થઈ હોય. તેથી, તે ચોપડામાંની એન્ટ્રી નથી જે કરવેરાને આકર્ષે છે પરંતુ વ્યવહાર પરનો નફો છે, અને જ્યારે મર્કેન્ટાઈલ સિસ્ટમ (વ્યાપારી પદ્ધતિ) નો ઉપયોગ કરવામાં આવે છે ત્યારે નફો ત્યારે થાય છે જ્યારે તેને પ્રાપ્ત કરવાનો અધિકાર ઉપાર્જિત થાય છે અને જ્યારે એન્ટ્રી કરવામાં આવે છે ત્યારે નહીં. જો સિસ્ટમનો યોગ્ય રીતે ઉપયોગ કરવામાં આવે તો કિંમત મેળવવાનો અધિકાર ઉદ્ભવે કે તરત જ એન્ટ્રી કરવામાં આવે છે અને વ્યવહારિક રીતે હેતુઓ કે જે તારીખનો સામાન્ય રીતે સંદર્ભ આપવામાં આવે છે, પરંતુ કોઈ માણસ ચોક્કસ તારીખે જે વસ્તુઓ દાખલ કરવી જોઈએ તે દાખલ કરવાનું કે ન કરવાનું પસંદ કરીને, જ્યારે પણ તેને ઈચ્છા થાય ત્યારે તેના ટેક્સની રકમમાં ચાલાકી કરી શકતો નથી.

હવે, ૪ લાખ રૂપિયાથી વધુ વાસ્તવિક આવકનું પ્રતિનિધિત્વ કરે છે પરંતુ જ્યારે ગણતરી મર્કેન્ટાઈલ સિસ્ટમ (વ્યાપારી પદ્ધતિ) પર આધારિત હોય ત્યારે તે કરપાત્ર નથી. જેની પર કર લાદવામાં આવવો જોઈએ, અથવા કરવેરા હેતુઓ માટે ધ્યાનમાં લેવો જોઈએ, તે હિસાબી વર્ષમાં દાખલ કરાયેલ વિવિધ વ્યવહારોની વેચાણ કિંમત તરીકેના આંકડા છે જે ૪ લાખ રૂપિયાનું પ્રતિનિધિત્વ કરે છે. આ

વ્યવહારોમાંથી જે નફો ઉદ્ભવે છે તે મારા મતે કરમાંથી છટકી શકતો નથી કારણ કે નફો કરપાત્ર પ્રદેશોમાં ઉપાર્જિત અથવા ઉદ્ભવે છે. પરંતુ જે આંકડા પર કરની ગણતરી કરવાની છે તે જ લાખથી વધુ નથી જે વાસ્તવિક આવકનું પ્રતિનિધિત્વ કરે છે પરંતુ બીજો આંકડો જે કમનસીબે અમને આપવામાં આવ્યો નથી. હું અલબત્ત માની રહ્યો છું કે એકાઉન્ટિંગ (હિસાબ) ની મર્કેન્ટાઇલ સિસ્ટમ (વ્યાપારી પદ્ધતિ) અનુસાર યોગ્ય સમયે પુસ્તકોમાં આંકડાઓ યોગ્ય રીતે દાખલ કરવામાં આવ્યા હતા. જો તેઓ ન હતા, તો આવકવેરા સત્તાવાળાઓને આવક પર કર લાદવાની સત્તા છે જે, એક યા બીજા કારણસર, આકારણીમાંથી છટકી ગઈ છે.

૧૨ લાખ રૂપિયા તરફ વળીએ. આપણે જાણીએ છીએ કે આ વ્યવહારો સંબંધિત પુસ્તકોમાં દાખલ કરાયેલ આંકડો રૂ. ૧૩,૪૧,૭૪૪ હતો. મને સ્પષ્ટ નથી કે તે હિસાબી વર્ષમાં દાખલ કરવામાં આવ્યું હતું કે જેની સાથે આપણે સંબંધિત છીએ, જોકે મેં અનુમાન લગાવ્યું હતું કે તે કેસ હતો. વાસ્તવિક આવક, જે પછીથી આવી, તે માત્ર રૂ. ૧૨,૬૮,૪૮૦ હતી. મારા મતે, જો કર હેતુઓ માટે કંઈ પણ ગણતરીપાત્ર છે, તો તે અગાઉનો આંકડો છે (એવું માનીને કે બધી એન્ટ્રીઓ હિસાબી વર્ષમાં છે) અને પછીનો નહીં. પરંતુ આ વ્યવહારો પરનો નફો બિલકુલ કરપાત્ર છે કે કેમ તે નક્કી કરવા માટે, આપણે વ્યવહારોની તપાસ કરવી જોઈએ.

આ કિસ્સાઓમાં વેચાણ અમદાવાદમાં રહેતા વેપારીઓને કરવામાં આવ્યું હતું. પરંતુ એસેસી (કરદાતા) ના એક્ઝિક્યુટિવ મુજબ,

"અમદાવાદના ખરીદદારોના સંબંધમાં, અરજદાર મિલ્સ પાસે
આવા ખરીદદારોનો કોઈ હિસાબ નથી. આ

કિંમત ઉક્ત જગમોહનદાસ રામલાલ અને કંપનીના ખાતામાં
ઉધારવામાં આવે છે અને અરજદારના ચોપડામાં વેચાણ ખાતામાં જમા
કરવામાં આવે છે:"

અને પાછળથી, જગમોહનદાસ

"અરજદાર મિલ્સના ચોપડામાં તેમના ઉક્ત ખાતામાં બાકી રકમ
માટે અરજદારોને સમયાંતરે ચૂકવણી કરીને તેના દેવાની ચૂકવણી કરે છે.
ઉક્ત રકમ ઉક્ત પેઢી દ્વારા અરજદાર મિલ્સના ખાતામાં બ્રિટિશ ભારતીય
બેંકો અથવા શ્રોફમાં ચૂકવીને ચૂકવવામાં આવે છે."

હવે, આના પરથી એ સ્પષ્ટ થાય છે કે જગમોહનદાસ એન્ડ કંપની માત્ર
અમદાવાદના ખરીદદારો દ્વારા ચૂકવણીની ખાતરી આપતી નથી પરંતુ ખરેખર
ચૂકવણી કરે છે, અથવા ચૂકવણીની સમકક્ષ, એસેસી (કરદાતા) કંપનીને.
ખરીદદારોનું એટલું ઓછું મહત્વ છે કે તેમના વ્યવહારો પણ હિસાબમાં
પ્રતિબિંબિત થતા નથી. આપણી પાસે માત્ર જગમોહનદાસ છે. મારા મતે,
વાસ્તવિક ખરીદદારો પ્રાથમિક રીતે અને કાયદેસર રીતે એસેસી (કરદાતા) માટે
જવાબદાર રહ્યા કે નહીં તેનાથી કોઈ ફરક પડતો નથી. હકીકત એ છે કે
વ્યવહારમાં જગમોહનદાસ એન્ડ કંપની વાસ્તવમાં ખરીદદારોની જવાબદારીઓ

પૂરી કરતી હતી અને એસેસી (કરદાતા) પ્રત્યેની તેમની જવાબદારીઓ પૂરી કરતી હતી. તે એટલું જ સ્પષ્ટ છે કે જગમોહનદાસ એન્ડ કંપનીએ ખરીદદારો પાસેથી કોઈને કોઈ રીતે પોતાને માટે વળતર મેળવ્યું હોવું જોઈએ. પ્રશ્ન એ છે કે કેવી રીતે. જો સમગ્ર વ્યવહારો બ્રિટિશ ભારતની બહાર થયા હોય અને ખરીદદારો અથવા તેમના એજન્ટો પેટલાદ ગયા હોય અને ત્યાં માલ મેળવ્યો હોય અને જગમોહનદાસ એન્ડ કંપનીને બ્રિટિશ ભારતની બહાર ચૂકવણી કરી હોય, તો મને સ્પષ્ટ છે કે નફો અને લાભ બ્રિટિશ ભારતમાં ઉપાર્જિત અથવા ઉત્પન્ન થયો ન હતો, માત્ર એટલા માટે કે માલ આખરે ત્યાં લાવવામાં આવ્યો હતો. પરંતુ જો જગમોહનદાસ એન્ડ કંપની અથવા તેમના એજન્ટોને બ્રિટિશ ભારતમાં ચૂકવણી કરવામાં આવી હોય, તો નફો અને લાભ, મારા મતે, ત્યાં એ જ રીતે ઉત્પન્ન થાય છે જે રીતે જ લાખના કિસ્સામાં. જો જગમોહનદાસ એન્ડ કંપની બીજા કેસમાં બેંકોની જેમ જ એસેસી (કરદાતા) ના વાસ્તવિક એજન્ટ હતા, અને ચૂકવણીઓ કરપાત્ર પ્રદેશોમાં કરવામાં આવી હતી, તો ઉપાર્જન અને ઉદ્ભવ પ્રત્યક્ષ હતો. જોકે, જો તેઓ શબ્દના કડક અર્થમાં એજન્ટ ન હતા, તો મારો અભિપ્રાય છે કે કલમ ૪૨ આકર્ષિત થશે કારણ કે ઓછામાં ઓછું "વ્યવસાયિક જોડાણ" હશે, જો કે, ચૂકવણીઓ કરપાત્ર પ્રદેશોમાં કરવામાં આવી હોય.

હવે, અહીં ફરીથી, હું અધિકારો શું હતા તે નક્કી કરવા માટે વાસ્તવમાં શું કરવામાં આવ્યું હતું તે જોઉં છું, કારણ કે તે સ્પષ્ટ છે કે જે કરવામાં આવ્યું હતું તે પક્ષકારો વચ્ચેના કેટલાક કરાર, સ્પષ્ટ અથવા ગર્ભિત અનુસાર કરવામાં આવ્યું

હતું જે કરાર તેમના અધિકારોને નિયંત્રિત કરે છે, અને તે અધિકારો બદલામાં તે સ્થાન નક્કી કરે છે જ્યાં નફો ઉપાર્જિત અથવા ઉત્પન્ન થયો હતો, અથવા કલમ ૪૨ ને કારણે, ત્યાં ઉપાર્જિત અથવા ઉત્પન્ન થયો હોવાનું માની લેવું જોઈએ.

મારા મતે, ઇન્કમ-ટેક્સ એપેલેટ ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા તેના કેસના નિવેદનમાં ઉઠાવવામાં આવેલો પ્રશ્ન સાચી સ્થિતિને પ્રતિબિંબિત કરતો નથી કારણ કે તે વાસ્તવિક આવક પર ધ્યાન કેન્દ્રિત કરે છે. જો એકાઉન્ટિંગ (હિસાબ) ની રોકડ આધારિત સિસ્ટમ અહીં સુસંગત હોત, તો હું સંમત થઈશ કે રૂ. ૪,૪૦,૮૭૮ બ્રિટિશ ભારતમાં એસેસી (કરદાતા) ની આવકનો ભાગ હતો, અને અન્ય કિસ્સામાં પણ એવું જ હોત, જો ચૂકવણી બ્રિટિશ ભારતમાં કરવામાં આવી હોત. પરંતુ એ પૂછવું ગેરમાર્ગે દોરનારું છે કે એવા સંજોગોમાં શું થયું હોત જે આ કેસમાં સુસંગત નથી કારણ કે ઉપયોગમાં લેવાયેલ એકાઉન્ટિંગ (હિસાબ) ની મર્કેન્ટાઇલ સિસ્ટમ (વ્યાપારી પદ્ધતિ).

હાઈકોર્ટ અંગે. વિદ્વાન ન્યાયાધીશોએ પ્રશ્નને ફરીથી ઘડ્યો અને કેસના વધુ નિવેદન માટે ઇન્કમ-ટેક્સ એપેલેટ ટ્રિબ્યુનલને કેસ પરત મોકલ્યા વિના તેનો જવાબ આપ્યો. તે કડક રીતે યોગ્ય ન હતું. પરંતુ, મારા મતે, ફરીથી ઘડવામાં આવેલા પ્રશ્નોમાં સમાન ખામી છે.

મારા મતે, મેં દર્શાવેલ રેખાઓ સાથે પ્રશ્નોને ફરીથી ઘડવા અને કેસના વધુ નિવેદન માટે કેસને ઇન્કમ-ટેક્સ એપેલેટ ટ્રિબ્યુનલને પરત મોકલવો જોઈએ.

અપીલ ફગાવી દેવામાં આવી.

અપીલકર્તાઓ માટે એજન્ટ: રાજીન્દર નારાયણ.

સામાવાળાઓ માટે એજન્ટ: જી. એચ. રાજાધ્યક્ષ.

This judgment has been translated using an AI-assisted translation tool.

=====

અસ્વીકરણ: 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.

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.

=====