

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.

=====

જનરલ ઈન્સ્યોરન્સ કોર્પોરેશન ઓફ ઈન્ડિયા

વિરુદ્ધ

કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ, બોમ્બે

સપ્ટેમ્બર ૨૧, ૧૯૯૯

[એસ. રાજેન્દ્ર બાબુ અને આર.સી. લહોટી, ન્યાયમૂર્તિઓ]

આવકવેરા અધિનિયમ, ૧૯૬૧- કલમ ૩૦ થી જુએ, જજ સાથે વાંચતા પ્રથમ અનુસૂચિનો નિયમ ૫(એ)- વીમા કંપની- પ્રેક્ષરન્સ શેરના વિમોચન (રેડેમ્પશન) માટે અલગ રાખવામાં આવેલી રકમ- નફા-નુકસાન ખાતે ઉધારેલી- શું તે ખર્ચ સમાન છે- ચુકાદો, ના- જનરલ ઈન્સ્યોરન્સ બિઝનેસ (નેશનલાઈઝેશન) રૂલ્સ, ૧૯૭૩- નિયમ ૨(૨) (એ) નો ઉદ્દેશ્ય.

કાયદાઓનું અર્થઘટન સુમેળભર્યા અર્થઘટનનો નિયમ (રૂલ ઓફ હાર્મોનિયસ કન્સ્ટ્રક્શન)– હાંસલ કરવા માટે અલગ-અલગ ઉદ્દેશ્યો ધરાવતા બે કાયદાઓમાં સમાવિષ્ટ બે જોગવાઈઓ– ચુકાદો, સુમેળભર્યા અર્થઘટનનો નિયમ બંને જોગવાઈઓ વચ્ચે સંઘર્ષ ઊભો કરનારા કોઈ પણ દૃષ્ટિકોણને સમર્થન આપશે નહીં.

કલમ ૪૪ માં નોન-ઓબ્સ્ટેન્ટ કલમ (બિન-અવરોધક કલમ)– ચુકાદો, તે માત્ર આ અધિનિયમની જોગવાઈઓ પર જ પ્રભાવી નથી પરંતુ અન્ય કાયદાઓની જોગવાઈઓ પર પણ પ્રભાવી અસર ધરાવે છે– આવકવેરા અધિનિયમ, ૧૯૬૧– કલમ ૪૪.

અપીલકર્તા–કરદાતા સંપૂર્ણપણે કેન્દ્ર સરકારની માલિકીની વીમા કંપની હતી. કેન્દ્ર સરકારે પ્રેક્સરન્સ શેર અને ઈક્વિટી શેરના સ્વરૂપમાં અપીલકર્તા–કરદાતાની મૂડીમાં ફાળો આપ્યો હતો. જનરલ ઈન્સ્યોરન્સ બિઝનેસ (નેશનલાઈઝેશન) રૂલ્સ, ૧૯૭૩ ના નિયમ ૨(૨) (એ) માં જોગવાઈ છે કે પ્રેક્સરન્સ શેરના વિમોચન માટે અલગ રાખવામાં આવેલી રકમને નફા–ગુકસાન ખાતામાં ખર્ચ તરીકે ગણવી જોઈએ. સંબંધિત આકારણી વર્ષ માટેના નફા–ગુકસાન ખાતામાં અપીલકર્તા–કરદાતાએ ચોક્કસ રકમની ઉધાર નોંધ કરી અને તેને પ્રેક્સરન્સ શેર મૂડી વિમોચન ખાતામાં સ્થાનાંતરિત કરી. આવકવેરા અધિકારીએ, જીઆઈબી રૂલ્સના નિયમ ૨(૨) (એ) ને ધ્યાનમાં રાખીને ઉક્ત રકમને મહેસૂલી ખર્ચ ગણીને, તે રકમને કરદાતાની આવકમાં પરત ઉમેરી દીધી.

અપીલ કરવા પર, એપેલેટ આસિસ્ટન્ટ કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ (અપીલ્સ) અને ઈન્કમ ટેક્સ એપેલેટ ટ્રિબ્યુનલે ઠરાવ્યું કે પ્રેક્શન્સ શેરના વિમોચન તરીકે અલગ રાખવામાં આવેલી રકમને ખર્ચ તરીકે ગણી શકાય નહીં. જો કે, સંદર્ભ (રેફરન્સ) પર, હાઈકોર્ટે આ પ્રશ્નનો જવાબ મહેસૂલ વિભાગની તરફેણમાં આપ્યો. તેથી આ વર્તમાન અપીલ કરવામાં આવી છે.

અપીલ મંજૂર રાખતા અને હાઈકોર્ટના આદેશને રદબાતલ કરતા, અદાલતે ઠરાવ્યું:

૧.૧. પ્રેક્શન્સ શેરના વિમોચન માટે કરદાતા દ્વારા અલગ રાખવામાં આવેલી રકમને ખર્ચ તરીકે ગણી શકાય નહીં. તે આવકવેરા અધિનિયમ, ૧૯૬૧ ની કલમ ૩૦ થી જુએ હેઠળ આવરી લેવામાં આવેલ ખર્ચ કે ભથ્થાના સ્વરૂપનું પણ નથી. પરિણામે, અધિનિયમની પ્રથમ અનુસૂચિના નિયમ ૫(એ) ના સંદર્ભમાં તેની ગ્રાહ્યતા નક્કી કરવાનો પ્રશ્ન જ ઊભો થતો નથી, કે આકારણી અધિકારી દ્વારા ઉક્ત અધિનિયમ હેઠળ સત્તાનો પ્રયોગ કરવાનો દાવો કરીને તેને પરત ઉમેરી શકાઈ ન હોત. ઈન્ડિયન મોલાસીસ કંપની પ્રાઈવેટ લિમિટેડ વિરુદ્ધ કમિશનર ઓફ ઈન્કમ-ટેક્સ, (૧૯૫૯) ૩૭ આઈટીઆર ૬૬, પર ભરોસો મૂકવામાં આવ્યો. અનારકલી સારાભાઈ વિરુદ્ધ સી.આઈ.ટી., (૧૯૯૭) ૨૨૪ આઈટીઆર ૪૨૨ અને એસોસિએટેડ પાવર કંપની લિમિટેડ વિરુદ્ધ સી.આઈ.ટી., (૧૯૯૬) ૨૧૮ આઈટીઆર ૧૯૫, બિનઅસરકારક ઠરાવવામાં આવ્યા. કોલાબા સેન્ટ્રલ કો-ઓપરેટિવ કન્ઝ્યુમર્સ હોલસેલ એન્ડ રિટેલ સ્ટોર્સ

લિમિટેડ વિરુદ્ધ સી.આઈ.ટી., (૧૯૯૮) ૨૨૯ આઈટીઆર ૨૦૯ બોમ્બે, અસ્વીકૃત કરવામાં આવ્યું.

૧.૨. આવકવેરા અધિનિયમની કલમ ૪૪ એ વીમાના વ્યવસાયમાંથી મેળવેલી કરપાત્ર આવકની ગણતરીને સંચાલિત કરતી એક વિશેષ જોગવાઈ છે. તે નોન-ઓબ્સ્ટેન્ટ કલમ સાથે શરૂ થાય છે અને તેથી આ અધિનિયમમાં સમાવિષ્ટ અન્ય જોગવાઈઓ પર પ્રભાવી અસર ધરાવે છે. તે આકારણી અધિકારીઓને પ્રથમ અનુસૂચિની જોગવાઈઓ અનુસાર વીમા વ્યવસાય માટેની કરપાત્ર આવકની ગણતરી કરવાનો આદેશ આપે છે. પ્રથમ અનુસૂચિના નિયમ ૫(એ) નું સ્પષ્ટ વાંચન એ સ્પષ્ટ કરે છે કે ઉક્ત જોગવાઈની લાગુ પડવાની ક્ષમતાને આકર્ષવા માટે રકમ પ્રથમતઃ એક ખર્ચ અથવા ભથ્થું હોવી જોઈએ. બીજું, તે કલમ ૩૦ થી ૪૩એ ની જોગવાઈઓ હેઠળ અગ્રાહ્ય હોવી જોઈએ. આમ, જો રકમ ખર્ચ કે ભથ્થું ન હોય, તો પ્રથમ અનુસૂચિના નિયમ ૫(એ) ના સંદર્ભમાં ગોઠવણ (એડજસ્ટમેન્ટ) માટે તેની પાત્રતા ચકાસવાનો પ્રશ્ન બિલકુલ ઊભો થશે નહીં.

૨. જનરલ ઈન્સ્યોરન્સ બિઝનેસ (નેશનલાઈઝેશન) રૂલ્સ, ૧૯૭૩ નો નિયમ ૨(૨) (એ) નિઃશંકપણે પ્રેક્ષરન્સ શેરના વિમોચન માટે અલગ રાખવામાં આવેલી રકમને નફા-નુકસાન ખાતામાં ખર્ચની આઈટમ તરીકે ગણવાની વાત કરે છે. જો કે, આ જોગવાઈનો ઉદ્દેશ્ય અને વ્યાપ ધ્યાનમાં રાખવો જરૂરી છે. આ નિયમો જનરલ ઈન્સ્યોરન્સ બિઝનેસ (નેશનલાઈઝેશન) એક્ટ, ૧૯૮૦ ના

નિયમ ૩૯ ની પેટા-કલમ (૨) ના કલોઝ (એ) દ્વારા પ્રદત્ત સત્તાનો પ્રયોગ કરીને બનાવવામાં આવ્યા છે. આ નિયમો એવી પદ્ધતિ નક્કી કરે છે કે જેના દ્વારા જનરલ ઈન્સ્યોરન્સ કોર્પોરેશન દ્વારા પ્રાપ્ત થયેલ નફો, જો કોઈ હોય તો, અને અન્ય નાણાંનો નિકાલ કેવી રીતે કરી શકાય. નિયમ ૨(૨) (એ) પાછળનો ખ્યાલ કોર્પોરેશનને નફા-નુકસાન ખાતામાં ખર્ચની બાજુએ અનામત (રિઝર્વ) ની રકમ નોંધવાની મંજૂરી આપવાનો છે જે અન્યથા સ્વીકાર્ય ન હોત કારણ કે અનામતમાં અલગ રાખેલી રકમ ખર્ચ હોઈ શકે નહીં. આ નિયમ અન્યથા અસ્વીકૃત બાબત પર સ્વીકૃતિની મહોર મારે છે. આ નિયમ પોતે જ એ હકીકત સૂચવે છે કે અનામતમાં અલગ રાખેલી રકમ તેના વ્યાપારી અર્થમાં ખર્ચ નથી. જીઆઈબી રૂલ્સનો વ્યાપ માત્ર એક એકાઉન્ટિંગ પદ્ધતિ પ્રદાન કરવાથી આગળ વધતો નથી. આ નિયમોનો ઉપયોગ એવી રકમના મૂળભૂત સ્વરૂપને બદલવા માટે કરી શકાતો નથી જે ખર્ચ નથી. માત્ર એટલા માટે કે જીઆઈબી રૂલ્સનો નિયમ ૨(૨) (એ) પ્રેફરન્સ શેરના વિમોચન માટે અલગ રાખવામાં આવેલી રકમને નફા-નુકસાન ખાતે ઉધારવાની મંજૂરી આપે છે, તેથી અલગ રાખવામાં આવેલી રકમ તમામ હેતુઓ માટે એવો ખર્ચ બની જતી નથી કે જે આવકવેરા અધિનિયમ, ૧૯૬૧ ની પ્રથમ અનુસૂચિના નિયમ ૫(એ) માં વપરાયેલા 'ખર્ચ' શબ્દના અર્થમાં આવે.

૩. જો હાઈકોર્ટ દ્વારા અપનાવવામાં આવેલો દૃષ્ટિકોણ સ્વીકારવામાં આવે, તો જીઆઈબી રૂલ્સના નિયમ ૨(૨) (એ) અને આવકવેરા

અધિનિયમની પ્રથમ અનુસૂચિના નિયમ ૫(એ) ની જોગવાઈઓ વચ્ચે સંઘર્ષ ઊભો થશે. નિયમ ૨(૨) (એ) નો ઉદ્દેશ્ય અનામતની રકમને કૃત્રિમ રીતે ખર્ચના કોલમમાં એક આઈટમ તરીકે ગણીને અનામત તરીકે અલગ રાખવામાં આવેલી રકમ દ્વારા કોર્પોરેશનના નફાની રકમને ઘટાડવાનો છે. જો એ જ રકમને આવકવેરા અધિનિયમની પ્રથમ અનુસૂચિના નિયમ ૫(એ) હેઠળ નફામાં પરત ઉમેરવાની મંજૂરી આપવામાં આવે તો ઉપરોક્ત નિયમ ૨(૨)(એ) દ્વારા જે ઉદ્દેશ્ય હાંસલ કરવાનો પ્રયાસ કરવામાં આવ્યો છે તે નિષ્ફળ જાય છે. નોન-ઓબ્સ્ટેન્ટ કલમ કે જેનાથી આવકવેરા અધિનિયમની કલમ ૪૪ શરૂ થાય છે અને તેને માત્ર આવકવેરા અધિનિયમની જોગવાઈઓ પર જ પ્રભાવી અસર આપે છે, તે અન્ય કાયદાની જોગવાઈઓ પર પણ પ્રભાવી અસર મેળવશે, ભલે સંસદે આવકવેરા અધિનિયમની કલમ ૪૪ ને આવી અસર આપવાનું પસંદ કર્યું ન હોય. એ નોંધવું જોઈએ કે કલમ ૪૪ એવું નથી કહેતી કે "આ અધિનિયમ અથવા હાલમાં અમલમાં હોય તેવા અન્ય કોઈ કાયદાની જોગવાઈઓમાં સમાવિષ્ટ આનાથી વિપરીત કંઈપણ હોવા છતાં". તેમજ જીઆઈબી રૂલ્સના નિયમ ૨(૨) (એ) ની આવકવેરા અધિનિયમની જોગવાઈઓ પર પ્રભાવી અસર નથી. આ બે કાયદાઓમાં સમાવિષ્ટ બે જોગવાઈઓના ઉદ્દેશ્યો અલગ-અલગ છે. તેથી સુમેળભર્યા અર્થઘટનનો નિયમ આવકવેરા અધિકારીએ જે કર્યું તેને કે હાઈકોર્ટ દ્વારા લેવામાં આવેલા કાયદાના દૃષ્ટિકોણને સમર્થન આપશે નહીં.

૪. આવકવેરા અધિનિયમની પ્રથમ અનુસૂચિમાં સમાવિષ્ટ નિયમો સાથે

વાંચતા તેની કલમ ૪૪ વીમા વ્યવસાયના નફા અને લાભની ગણતરી કરવાની એક કૃત્રિમ પદ્ધતિ નક્કી કરે છે. આવકવેરાના હેતુ માટે, આવકવેરા અધિનિયમની પ્રથમ અનુસૂચિની જોગવાઈઓ અનુસાર તૈયાર કરાયેલા અને વીમા અધિનિયમની આવશ્યકતાઓને સંતોષતા કરદાતાના હિસાબોના આંકડા આવકવેરા અધિનિયમ હેઠળના આકારણી અધિકારી માટે બંધનકર્તા છે અને તેમની પાસે વીમા વ્યવસાયના હિસાબોમાં ભૂલો સુધારવાની અને તેમાં કરાયેલી નોંધોને રદ કરવાની કોઈ સામાન્ય સત્તા નથી. લાઈફ ઈન્સ્યોરન્સ કોર્પોરેશન ઓફ ઈન્ડિયા વિરુદ્ધ સી.આઈ.ટી., (૧૯૬૪) ૫૧ આઈટીઆર ૭૭૩ એસસી; પાંડ્યન ઈન્સ્યોરન્સ કંપની લિમિટેડ વિરુદ્ધ સી.આઈ.ટી., મદ્રાસ, (૧૯૬૫) ૫૫ આઈટીઆર ૭૧૬ એસસી અને સી.આઈ.ટી. વેસ્ટ બેંગોલ વિરુદ્ધ કલકત્તા હોસ્પિટલ એન્ડ નર્સિંગ હોમ બેનિફિટ્સ એસોસિએશન લિમિટેડ, (૧૯૬૫) ૫૭ આઈટીઆર ૩૧૩ એસસી, પર ભરોસો મૂકવામાં આવ્યો.

દિવાની અપીલ અધિકારક્ષેત્ર:

દિવાની અપીલ નં. ૩૨૮૩/૧૯૯૮

આઈ.ટી.આર. નં. ૧૪૪/૧૯૮૪ માં બોમ્બે હાઈકોર્ટના ૧૧.૧૧.૯૭ ના ચુકાદા અને આદેશ પરથી. અપીલકર્તા વતી ટી.આર. અંધ્યારુજીના, એફ.બી. અંધ્યારુજીના અને આર.બી. હાથીખાનવાલા. સામાવાળા વતી ટી.એલ. વિશ્વનાથ અચ્ચર, સુશ્રી નીરા ગુપ્તા અને શૈલ કુમાર દ્વિવેદી.

અદાલતનો ચુકાદો નીચે મુજબ રજૂ કરવામાં આવ્યો હતો

આર.સી. લહોટી, ન્યાયમૂર્તિ: જનરલ ઈન્સ્યોરન્સ કોર્પોરેશન ઓફ ઈન્ડિયા, અપીલકર્તા-કરદાતા એ ધ જનરલ ઈન્સ્યોરન્સ બિઝનેસ (નેશનલાઇઝેશન) એક્ટ, ૧૯૭૨ (ટૂંકમાં, જીઆઈબી એક્ટ) હેઠળ સરકારી કંપની તરીકે રચાયેલ ૧૦૦% કેન્દ્ર સરકારનું સાહસ છે. તે ભારતમાં સામાન્ય વીમાનો વ્યવસાય કરે છે. રાષ્ટ્રીયકરણ સમયે સામાન્ય વીમાનો વ્યવસાય કરતી ૧૦૭ કંપનીઓ હતી. તે તમામને અપીલકર્તા કોર્પોરેશનની ચાર પેટાકંપનીઓ જેવી કે નેશનલ ઈન્સ્યોરન્સ કંપની લિમિટેડ, ન્યૂ ઈન્ડિયા એસ્યોરન્સ કંપની લિમિટેડ, ઓરિએન્ટલ ઈન્સ્યોરન્સ કંપની લિમિટેડ, અને યુનાઈટેડ ઈન્ડિયા ઈન્સ્યોરન્સ કંપની લિમિટેડમાં વિલીન કરી દેવામાં આવી હતી. મર્જ થયેલી કંપનીઓના શેરધારકો અને મેનેજમેન્ટને વળતર ચૂકવવાના હેતુથી કેન્દ્ર સરકારે પ્રેક્શન્સ શેર અને ઇક્વિટી શેરના સ્વરૂપમાં અપીલકર્તાની મૂડીમાં ફાળો આપ્યો હતો. અપીલકર્તા કોર્પોરેશનના બોર્ડ ઓફ ડિરેક્ટર્સ યોગ્ય લાગે તેવા સમયમાં પ્રેક્શન્સ શેરનું વિમોચન કરવાનું હતું. આ વિવાદ ૩૧.૧૨.૧૯૭૬ ના રોજ પૂરા થતા હિસાબી વર્ષને અનુરૂપ આકારણી વર્ષ ૧૯૭૭-૭૮ સાથે સંબંધિત છે. એ બાબતે કોઈ વિવાદ નથી કે અપીલકર્તા-કરદાતાની આવકની ગણતરી આવકવેરા અધિનિયમ, ૧૯૬૧ ની પ્રથમ અનુસૂચિના નિયમ ૫ હેઠળ કરવાની થાય છે.

આવકવેરા અધિનિયમ, ૧૯૬૧ વીમાના વ્યવસાયમાં રોકાયેલા

કરદાતાની કરપાત્ર આવકની ગણતરી કરવા માટે એક વિશેષ જોગવાઈ કરે છે. તે નીચે મુજબ પ્રદાન કરે છે:—

વીમા વ્યવસાય

"૪૪. "જામીનગીરીઓ પર વ્યાજ", "મકાન મિલકતમાંથી આવક", "મૂડી નફો" અથવા "અન્ય સ્ત્રોતોમાંથી આવક" શીર્ષક હેઠળ કરપાત્ર આવકની ગણતરીને સંબંધિત આ અધિનિયમની જોગવાઈઓમાં અથવા કલમ ૧૯૯ માં અથવા કલમ ૨૮ થી [૪૩એ] માં આનાથી વિપરીત કંઈપણ સમાવિષ્ટ હોવા છતાં, મ્યુચ્યુઅલ ઇન્સ્યોરન્સ કંપની દ્વારા અથવા સહકારી મંડળી દ્વારા ચલાવવામાં આવતા આવા કોઈપણ વ્યવસાય સહિત વીમાના કોઈપણ વ્યવસાયના નફા અને લાભની ગણતરી પ્રથમ અનુસૂચિમાં સમાવિષ્ટ નિયમો અનુસાર કરવામાં આવશે."

જ્યાં સુધી અપીલકર્તા-કરદાતા જીવન વીમા સિવાયના અન્ય વીમાનો વ્યવસાય કરે છે, તેથી આપણો સંબંધ પ્રથમ અનુસૂચિના નિયમ ૫ સાથે છે જે નીચે મુજબ વંચાય છે:

બી. અન્ય વીમા વ્યવસાય

અન્ય વીમા વ્યવસાયના નફા અને લાભની ગણતરી.

૫. જીવન વીમા સિવાયના અન્ય વીમાના કોઈપણ વ્યવસાયનો નફો અને

લાભ એ વાર્ષિક હિસાબો દ્વારા દર્શાવવામાં આવેલ નફાની બાકી (બેલેન્સ) ગણાશે, જેની નકલો વીમા અધિનિયમ, ૧૯૩૮ (૧૯૩૮ નો ૪) હેઠળ કંટ્રોલર ઓફ ઇન્સ્યોરન્સને સબમિટ કરવી જરૂરી છે, જે નીચેની ગોઠવણોને આધીન રહેશે:—

(એ) આ નિયમની અન્ય જોગવાઈઓને આધીન, વ્યવસાયના નફા અને લાભની ગણતરીમાં કલમ ૩૦ થી [૪૩એ] ની જોગવાઈઓ હેઠળ જે કોઈપણ ખર્ચ અથવા ભથ્થું ગ્રાહ્ય નથી, તેને પરત ઉમેરવામાં આવશે;

(બી) xxx xxx xxx

(સી) અસમાપ્ત જોખમો (અનએક્સપાયર્ડ રિસ્ક) માટેના અનામત ખાતે લઈ જવામાં આવેલી આવી રકમ જે આ સંબંધમાં નિર્ધારિત કરવામાં આવી હોય તેને કપાત તરીકે મંજૂર કરવામાં આવશે.

[નોંધ:— ઉપર મુજબ પુનઃઉત્પાદિત કરાયેલ પ્રથમ અનુસૂચિની કલમ ૪૪ અને નિયમ ૫ (એ) સંબંધિત સમયે અસ્તિત્વમાં હતા તે મુજબ છે. પાછળથી ડાયરેક્ટ ટેક્સ લોઝ (અમેન્ડમેન્ટ) એક્ટ, ૧૯૮૭ દ્વારા બંને જોગવાઈઓમાં '૪૩એ' ના સ્થાને '૪૩બી' બદલવામાં આવ્યું છે]

આ સમસ્યા જીઆઈબી એક્ટની કલમ ૩૯ દ્વારા પ્રદત્ત સત્તાઓનો પ્રયોગ કરીને કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા બનાવવામાં આવેલા જનરલ ઇન્સ્યોરન્સ બિઝનેસ

(નેશનલાઈઝેશન) રૂલ્સ ૧૯૭૩ (ટૂંકમાં જીઆઈબી રૂલ્સ) ના નિયમ ૨ (૨) (એ) દ્વારા ઊભી થઈ છે, જેનો સંબંધિત ભાગ નીચે મુજબ વંચાય છે:

"૩૯. (૧) કેન્દ્ર સરકાર, જાહેરનામા (નોટિફિકેશન) દ્વારા, આ અધિનિયમની જોગવાઈઓનો અમલ કરવા માટે નિયમો બનાવી શકે છે.

(૨) ખાસ કરીને, અને અગાઉની સત્તાની વ્યાપકતાને પૂર્વગ્રહ વગર, આ કલમ હેઠળ બનેલા નિયમો આ માટે જોગવાઈ કરી શકે છે:

(એ) જે પદ્ધતિ દ્વારા કોર્પોરેશન દ્વારા પ્રાપ્ત થયેલ નફો, જો કોઈ હોય તો, અને અન્ય નાણાંનો નિકાલ કરી શકાય."

XXX XXX XXX

ઉપર ઉલ્લેખિત નિયમ ૨(૨)(એ) નીચે મુજબ વંચાય છે:

"૨. કોર્પોરેશન અને હસ્તગત કરનારી કંપનીઓનો નફો અને આવકનો નિકાલ કેવી રીતે કરવો

- - - -

(૨) (એ) કોર્પોરેશનનો ચોખ્ખો નફો નક્કી કરતી વખતે, કોર્પોરેશનના બોર્ડ ઓફ ડિરેક્ટર્સ જેટલી હદ સુધી યોગ્ય માને તે હદ સુધી પ્રેફરન્સ શેરના વિમોચન માટે અલગ રાખવામાં આવેલી રકમને નફા-નુકસાન ખાતામાં ખર્ચની આઈટમ તરીકે ગણવામાં આવશે."

નફા-નુકસાન ખાતામાં, અપીલકર્તા કરદાતાએ રૂ. ૩,૦૦,૩૦,૭૦૦ ની

રકમની ઉધાર નોંધ કરી હતી અને તે રકમ પ્રેક્ષરન્સ શેર મૂડી વિમોચન ખાતામાં સ્થાનાંતરિત કરી હતી. આવકવેરા અધિકારીએ આ રકમને કરદાતાની આવકમાં એવા તર્ક સાથે પરત ઉમેરી દીધી કે જીઆઈબી રૂલ્સના નિયમ ૨ (૨) (એ) ને ધ્યાનમાં રાખીને આ રકમને મહેસૂલી ખર્ચ તરીકે ગણવાની હતી. કરદાતાએ એપેલેટ આસિસ્ટન્ટ કમિશનર ઓફ ઈન્કમ-ટેક્સ (અપીલ્સ) ને અપીલ કરી, જેઓ કરદાતા સાથે સંમત થયા અને આકારણી વર્ષ ૧૯૭૬-૭૭ માટે આવા જ એક દાવા પરના પોતાના આદેશને અનુસરીને આવકમાં કરાયેલો ઉમેરો રદ કર્યો. વિભાગે ઈન્કમ ટેક્સ એપેલેટ ટ્રિબ્યુનલમાં અપીલ કરી. ટ્રિબ્યુનલે આ જ કરદાતાના સંબંધમાં આકારણી વર્ષ ૧૯૭૪-૭૫ માટેના પોતાના ૨૬.૯.૧૯૭૮ ના આદેશને અનુસર્યો અને અપીલ ફગાવી દીધી. આકારણી વર્ષ ૧૯૭૪-૭૫ માટેના ટ્રિબ્યુનલના આદેશ (પરિશિષ્ટ પી-૩) નું અવલોકન દર્શાવે છે કે ટ્રિબ્યુનલના અભિપ્રાય મુજબ અનામત તરીકે અલગ રાખેલી રકમને ખર્ચ કે ભથ્થું ગણી શકાય નહીં અને જો તેને ખર્ચની રકમ માની લેવામાં આવે તો પણ, તે આવકવેરા અધિનિયમની કલમ ૩૦ થી જુડે ની જોગવાઈઓ દ્વારા નિયંત્રિત ખર્ચની શ્રેણીની આઈટમ નહોતી. તદનુસાર, કરદાતાનો દાવો માન્ય રાખવા પાત્ર હતો.

મહેસૂલ વિભાગ દ્વારા કરવામાં આવેલી વિનંતી પર, ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા આવકવેરા અધિનિયમની કલમ ૨૫૬ (૧) હેઠળ હાઈકોર્ટના અભિપ્રાય માટે નીચેનો પ્રશ્ન સંદર્ભિત કરવામાં આવ્યો હતો:

"શું કેસની હકીકતો અને સંજોગોમાં ટ્રિબ્યુનલ કાયદાકીય રીતે એ ઠરાવવામાં યોગ્ય હતી કે રૂ. ૩,૦૦,૩૦,૭૦૦ ની રકમ જે પ્રેક્ચરન્સ શેરના વિમોચનની જોગવાઈ છે તે આકારણી વર્ષ ૧૯૭૭-૭૮ માટે કરદાતાની કુલ આવકમાં પરત ઉમેરવા પાત્ર નહોતી".

હાઈકોર્ટે આ પ્રશ્નનો જવાબ નકારાત્મકમાં આપ્યો છે, એટલે કે, મહેસૂલ વિભાગની તરફેણમાં. તેમ કરીને, હાઈકોર્ટે આ પ્રશ્નને સુપ્રીમ કોર્ટના બે નિર્ણયો અનારકલી સારાભાઈ વિરુદ્ધ સી.આઈ.ટી., (૧૯૯૭) ૨૨૪ આઈટીઆર ૪૨૨, એસોસિએટેડ પાવર કંપની લિમિટેડ વિરુદ્ધ સી.આઈ.ટી., (૧૯૯૬) ૨૧૮ આઈટીઆર ૧૯૫, અને બોમ્બે હાઈકોર્ટના કોલાબા સેન્ટ્રલ કો-ઓપરેટિવ કન્ઝ્યુમર્સ હોલસેલ એન્ડ રિટેલ સ્ટોર્સ લિમિટેડ વિરુદ્ધ સી.આઈ.ટી., (૧૯૯૮) ૨૨૯ આઈટીઆર ૨૦૯ બોમ્બેના એક નિર્ણય દ્વારા આવરી લેવાયેલો ગણવાનો દાવો કર્યો છે.

અસંતુષ્ટ કરદાતાએ ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૧૩૬ હેઠળ મંજૂર કરાયેલી વિશેષ રજા (સ્પેશિયલ લીવ) દ્વારા આ અપીલ દાખલ કરી છે.

અમે કરદાતા-અપીલકર્તા વતી વરિષ્ઠ અધિવક્તા શ્રી ટી.આર. અંધ્યારજીના અને મહેસૂલ વિભાગ વતી વરિષ્ઠ અધિવક્તા શ્રી ટી.એલ. વિશ્વનાથ અચ્ચરને સાંભળ્યા છે. પક્ષકારોના વિદ્વાન વકીલોને સાંભળ્યા પછી, અમારો અભિપ્રાય છે કે અપીલ મંજૂર થવાને પાત્ર છે.

આવકવેરા અધિનિયમની કલમ ૪૪ એ વીમાના વ્યવસાયમાંથી મેળવેલી કરપાત્ર આવકની ગણતરીને સંચાલિત કરતી એક વિશેષ જોગવાઈ છે. તે નોન-ઓબ્સ્ટેન્ટ કલમ સાથે શરૂ થાય છે અને તેથી આ અધિનિયમમાં સમાવિષ્ટ અન્ય જોગવાઈઓ પર પ્રભાવી અસર ધરાવે છે. તે આકારણી અધિકારીઓને પ્રથમ અનુસૂચિની જોગવાઈઓ અનુસાર વીમા વ્યવસાય માટેની કરપાત્ર આવકની ગણતરી કરવાનો આદેશ આપે છે. પ્રથમ અનુસૂચિના નિયમ ૫(એ) નું સ્પષ્ટ વાંચન એ સ્પષ્ટ કરે છે કે ઉક્ત જોગવાઈની લાગુ પડવાની ક્ષમતાને આકર્ષવા માટે રકમ પ્રથમતઃ એક ખર્ચ અથવા ભથ્થું હોવી જોઈએ. બીજું, તે કલમ ૩૦ થી ૪૩એ ની જોગવાઈઓ હેઠળ અગ્રાહ્ય હોવી જોઈએ. જો રકમ ખર્ચ કે ભથ્થું ન હોય, તો પ્રથમ અનુસૂચિના નિયમ ૫ (એ) ના સંદર્ભમાં ગોઠવણ માટે તેની પાત્રતા ચકાસવાનો પ્રશ્ન બિલકુલ ઊભો થશે નહીં.

આ ૪ કરદાતાના કેસમાં આઈટીએટી દ્વારા આઈટીએ નં. ૨૬૯૯/૧૯૭૭-૭૮ માં પસાર કરાયેલા અને સંબંધિત આકારણી વર્ષ (આ.વ. ૧૯૭૭-૭૮) માટેની અપીલનો નિકાલ કરતી વખતે ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા જેના પર ભરોસો મૂકવામાં આવ્યો હતો અને અનુસરવામાં આવ્યો હતો તે ૨૬.૯.૧૯૭૮ ના આદેશનું અવલોકન દર્શાવે છે કે ટ્રિબ્યુનલ સમક્ષ કરદાતા વતી ત્રણ રજૂઆતો કરવામાં આવી હતી: પ્રથમ, પ્રેક્કરન્સ શેરના વિમોચન માટે કરદાતા દ્વારા અલગ રાખવામાં આવેલી રકમ માત્ર એક અનામત અથવા જોગવાઈ હતી અને ખર્ચ નહોતી અને તેથી કપાત માટે તેની ગ્રાહ્યતા કલમ ૩૦ થી ૪૩એ હેઠળ

ધ્યાનમાં લઈ શકાય નહીં; બીજું, જો એમ માની લેવામાં આવે કે તે ખર્ચ હતો, તો પણ આ ખર્ચ કલમ ૩૦ થી ૪૩એ માં કલ્પના કરાયેલ ખર્ચની શ્રેણીનો નહોતો અને તેથી જ્યાં સુધી આવા ભથ્થા માટે કોઈ ચોક્કસ મનાઈ ન હોય ત્યાં સુધી, વિભાગીય અધિકારીઓ તે કલમ હેઠળ રકમ પરત ઉમેરવામાં ન્યાયી ઠરશે નહીં; અને ત્રીજું, જો જનરલ ઈન્સ્યોરન્સ બિઝનેસ (નેશનલાઈઝેશન) રૂલ્સ, ૧૯૭૩ ના નિયમ ૨(૨)(એ) ને એવું પ્રદાન કરતો વાંચવામાં આવે કે પ્રેક્ષરન્સ શેરના વિમોચન માટે આ રીતે અલગ રાખવામાં આવેલી રકમ એક ખર્ચ હતો, તો તે કલ્પનાને તેના તાર્કિક નિષ્કર્ષ સુધી લઈ જવી જોઈએ જેથી એવું ઠરાવી શકાય કે આ ખર્ચ આવકવેરા અધિનિયમની કલમ ૩૦ થી ૪૩એ હેઠળ કપાત તરીકે ગ્રાહ્ય હતો. ટ્રિબ્યુનલે એ દલીલને માન્ય રાખી કે કરદાતા દ્વારા કરાયેલી જોગવાઈ સામાન્ય વ્યાપારી અર્થમાં ન તો ખર્ચ હતી કે ન તો ભથ્થું અને પ્રથમ અનુસૂચિના નિયમ ૫ (એ) ની કોઈ એપ્લિકેશન જ હશે નહીં અને વધુમાં, સ્વીકાર્યપણે કલમ ૩૦ થી ૪૩એ પ્રેક્ષરન્સ શેરના વિમોચન માટે અલગ રાખવામાં આવેલી રકમ સાથે સંબંધ ધરાવતી નથી, તેથી તે રકમ પરત ઉમેરી શકાઈ ન હોત.

'ખર્ચ' (એક્સપેન્ડિચર) શબ્દ આ અદાલત સમક્ષ ઈન્ડિયન મોલાસીસ કંપની પ્રાઇવેટ લિમિટેડ વિરુદ્ધ કમિશનર ઓફ ઈન્કમ-ટેક્સ, (૧૯૫૯) ૩૭ આઇટીઆર ૬૬ માં વિચારણા માટે આવ્યો હતો. એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું:

"નાણાંની "ચૂકવણી અથવા નિકાલ" ના અર્થમાં "ખર્ચ કરવો" એ "ખર્ચ" નો પ્રાથમિક અર્થ છે. "ખર્ચ" તે છે જે ચૂકવવામાં આવે છે અથવા જે જતું

રહે છે અને તે કંઈક એવું છે જે કાયમ માટે જતું રહ્યું છે. ખર્ચ, જે આવકવેરાના હેતુઓ માટે કપાતપાત્ર છે, તે એવો છે જે તે સમયે વાસ્તવમાં અસ્તિત્વમાં રહેલી જવાબદારી તરફનો હોય, પરંતુ કોઈ ઘટના બનવા પર જે ખર્ચ બની શકે તેવા નાણાંને બાજુ પર રાખવા તે ખર્ચ નથી."

પાંડ્યન ઈન્સ્યોરન્સ કંપની લિમિટેડ વિરુદ્ધ સી.આઈ.ટી. મદ્રાસ, (૧૯૬૫) ૫૫ આઈટીઆર ૭૧૬ માં પણ આ અદાલતે ઠરાવ્યું છે કે "ખર્ચ" એટલે "ચૂકવણી" (ડિસ્બર્સમેન્ટ) અને તેથી તેમાં ઘસારા (ડેપ્રિશિયેશન) નો સમાવેશ થતો નથી.

તેથી, એ સ્પષ્ટ છે કે પ્રેફરન્સ શેરના વિમોચનની જોગવાઈ તરીકે અલગ રાખવામાં આવેલી રૂ. ૩,૦૦,૩૦,૭૦૦ ની રકમને ખર્ચ તરીકે ગણી શકાઈ ન હોત. તે આવકવેરા અધિનિયમ, ૧૯૬૧ ની કલમ ૩૦ થી જુએ દ્વારા આવરી લેવામાં આવેલા સ્વરૂપનો ખર્ચ કે ભથ્થું પણ નથી. આવકવેરા અધિનિયમ, ૧૯૬૧ ની પ્રથમ અનુસૂચિના નિયમ ૫ (એ) ના સંદર્ભમાં તેની ગ્રાહ્યતા નક્કી કરવાનો પ્રશ્ન જ ઊભો થતો નથી તેમજ આકારણી અધિકારી દ્વારા ઉક્ત નિયમ હેઠળ સત્તાનો પ્રયોગ કરવાનો દાવો કરીને તેને પરત ઉમેરી શકાઈ ન હોત.

જીઆઈબી રૂલ્સનો નિયમ ૨ (૨) (એ) નિઃશંકપણે પ્રેફરન્સ શેરના વિમોચન માટે અલગ રાખવામાં આવેલી રકમને નફા-નુકસાન ખાતામાં ખર્ચની આઈટમ તરીકે ગણવાની વાત કરે છે. જો કે, આ જોગવાઈનો ઉદ્દેશ્ય અને વ્યાપ

ધ્યાનમાં રાખવો જરૂરી છે. આ નિયમો જુઆઈબી એક્ટની કલમ ૩૯ ની પેટા-કલમ (૨) ના કલોઝ (એ) દ્વારા પ્રદત્ત સત્તાનો પ્રયોગ કરીને બનાવવામાં આવ્યા છે. આ નિયમોનો ઉદ્દેશ્ય સંપૂર્ણપણે અલગ છે. આ નિયમો એવી પદ્ધતિ નક્કી કરે છે કે જેના દ્વારા જનરલ ઈન્સ્યોરન્સ કોર્પોરેશન દ્વારા પ્રાપ્ત થયેલ નફો, જો કોઈ હોય તો, its અને અન્ય નાણાંનો નિકાલ કેવી રીતે કરી શકાય. નિયમ ૨ (૨) (એ) પાછળનો ખ્યાલ કોર્પોરેશનને નફા-નુકસાન ખાતામાં ખર્ચની બાજુએ અનામતની રકમ નોંધવાની મંજૂરી આપવાનો છે જે અન્યથા સ્વીકાર્ય ન હોત કારણ કે અનામતમાં અલગ રાખેલી રકમ ખર્ચ હોઈ શકે નહીં. આ નિયમ અન્યથા અસ્વીકૃત બાબત પર સ્વીકૃતિની મહોર મારે છે. આ નિયમ પોતે જ એ હકીકત સૂચવે છે કે અનામતમાં અલગ રાખેલી રકમ તેના વ્યાપારી અર્થમાં ખર્ચ નથી. જુઆઈબી રૂલ્સનો વ્યાપ એકાઉન્ટિંગ પદ્ધતિ પ્રદાન કરવાથી આગળ વધતો નથી. આ નિયમોનો ઉપયોગ એવી રકમના મૂળભૂત સ્વરૂપને બદલવા માટે કરી શકાતો નથી જે ખર્ચ નથી. માત્ર એટલા માટે કે જુઆઈબી રૂલ્સનો નિયમ ૨ (૨) (એ) પ્રેફરન્સ શેરના વિમોચન માટે અલગ રાખવામાં આવેલી રકમને નફા-નુકસાન ખાતે ઉધારવાની મંજૂરી આપે છે, તેથી અલગ રાખવામાં આવેલી રકમ તમામ હેતુઓ માટે એવો ખર્ચ બની જતી નથી કે જે આવકવેરા અધિનિયમ, ૧૯૬૧ ની પ્રથમ અનુસૂચિના નિયમ ૫(એ) માં વપરાયેલા 'ખર્ચ' શબ્દના અર્થમાં આવે.

જો હાઈકોર્ટ દ્વારા અપનાવવામાં આવેલો દૃષ્ટિકોણ સ્વીકારવામાં આવે તો

જીઆઈબી રૂલ્સના નિયમ ૨(૨)(એ) અને આવકવેરા અધિનિયમની પ્રથમ અનુસૂચિના નિયમ ૫(એ) ની જોગવાઈઓ વચ્ચે સંઘર્ષ ઊભો થશે. નિયમ ૨(૨)(એ) નો ઉદ્દેશ્ય અનામતની રકમને કૃત્રિમ રીતે ખર્ચના કોલમમાં એક આઈટમ તરીકે ગણીને અનામત તરીકે અલગ રાખવામાં આવેલી રકમ દ્વારા કોર્પોરેશનના નફાની રકમને ઘટાડવાનો છે. જો એ જ રકમને આવકવેરા અધિનિયમની પ્રથમ અનુસૂચિના નિયમ ૫(એ) હેઠળ નફામાં પરત ઉમેરવાની મંજૂરી આપવામાં આવે તો ઉપરોક્ત નિયમ ૨(૨)(એ) દ્વારા જે ઉદ્દેશ્ય હાંસલ કરવાનો પ્રયાસ કરવામાં આવ્યો છે તે નિષ્ફળ જાય છે. નોન-ઓબ્સ્ટેન્ટ કલમ કે જેનાથી આવકવેરા અધિનિયમની કલમ ૪૪ શરૂ થાય છે અને તેને માત્ર આવકવેરા અધિનિયમની જોગવાઈઓ પર જ પ્રભાવી અસર આપે છે, તે અન્ય કાયદાની જોગવાઈઓ પર પણ પ્રભાવી અસર મેળવશે, ભલે સંસદે આવકવેરા અધિનિયમની કલમ ૪૪ ને એવી અસર આપવાનું પસંદ કર્યું ન હોય. એ નોંધવું જોઈએ કે કલમ ૪૪ એવું નથી કહેતી - "આ અધિનિયમ અથવા હાલમાં અમલમાં હોય તેવા અન્ય કોઈ કાયદાની જોગવાઈઓમાં સમાવિષ્ટ આનાથી વિપરીત કંઈપણ હોવા છતાં". તેમજ જીઆઈબી રૂલ્સના નિયમ ૨(૨)(એ) ની આવકવેરા અધિનિયમની જોગવાઈઓ પર પ્રભાવી અસર નથી. આ બે કાયદાઓમાં સમાવિષ્ટ બે જોગવાઈઓના ઉદ્દેશ્યો અલગ-અલગ છે. તેથી સુમેળભર્યા અર્થઘટનનો નિયમ આવકવેરા અધિકારીએ જે કર્યું તેને કે હાઈકોર્ટ દ્વારા લેવામાં આવેલા કાયદાના દૃષ્ટિકોણને સમર્થન આપશે નહીં.

એ જ મુદ્દા તરફ બીજો એક અભિગમ પણ છે. આવકવેરા અધિનિયમની પ્રથમ અનુસૂચિમાં સમાવિષ્ટ નિયમો સાથે વાંચતા તેની કલમ ૪૪ વીમા વ્યવસાયના નફા અને લાભની ગણતરી કરવાની એક કૃત્રિમ પદ્ધતિ નક્કી કરે છે. આવકવેરાના હેતુ માટે, આવકવેરા અધિનિયમની પ્રથમ અનુસૂચિની જોગવાઈઓ અનુસાર તૈયાર કરાયેલા અને વીમા અધિનિયમની આવશ્યકતાઓને સંતોષતા કરદાતાના હિસાબોના આંકડા આવકવેરા અધિનિયમ હેઠળના આકારણી અધિકારી માટે બંધનકર્તા છે અને તેમની પાસે વીમા વ્યવસાયના હિસાબોમાં ભૂલો સુધારવાની અને તેમાં કરાયેલી નોંધોને રદ કરવાની કોઈ સામાન્ય સત્તા નથી.

લાઈફ ઈન્સ્યોરન્સ કોર્પોરેશન ઓફ ઈન્ડિયા વિરુદ્ધ સી.આઈ.ટી., (૧૯૬૪) (૫૧) આઈટીઆર ૭૭૩ એસસી માં નામદાર ન્યાયમૂર્તિઓ આવકવેરા અધિનિયમ, ૧૯૨૨ માં સમાવિષ્ટ આવી જ સમાન જોગવાઈઓ સાથે કામ કરી રહ્યા હતા. અદાલતે વીમા અધિનિયમ, ૧૯૩૮ અને આવકવેરા અધિનિયમ, ૧૯૨૨ ની સંબંધિત જોગવાઈઓ હેઠળની યોજનાનું વિશ્લેષણ કર્યું અને ઠરાવ્યું કે જ્યાં વીમા વ્યવસાયમાં રોકાયેલી વીમા કંપનીના હિસાબો કંટ્રોલર ઓફ ઈન્સ્યોરન્સ સમક્ષ રજૂ કરવા અને તેમના દ્વારા મંજૂર કરવા જરૂરી હોય, ત્યાં આવકવેરા અધિકારી પાસે કરદાતાના હિસાબોના આંકડા બદલવાની કોઈ સત્તા નથી. એ.કે. સરકાર, ન્યાયમૂર્તિએ તેમના અભિપ્રાયમાં નોંધ્યું:

"વીમા વ્યવસાયના નફાની આકારણી સંપૂર્ણપણે અનુસૂચિના નિયમો

દ્વારા સંચાલિત થાય છે અને તેમાં સમાવિષ્ટ ન હોય તેવું કંઈપણ કરવાની કોઈ સત્તા નથી. તેનું કારણ એ હોઈ શકે છે કે વીમા વ્યવસાયના હિસાબો વીમા અધિનિયમની જોગવાઈઓ હેઠળ કંટ્રોલર ઓફ ઈન્સ્યોરન્સ દ્વારા સંપૂર્ણપણે નિયંત્રિત થાય છે. તેઓ તેમના દ્વારા ચકાસવામાં આવે છે. તેમની પાસે એ જોવાની સત્તા છે કે વીમાકર્તા દ્વારા વીમા અધિનિયમની વિવિધ જોગવાઈઓનું પાલન કરવામાં આવે છે જેથી જેમણે તેની સાથે વીમો લીધો છે તેમને ગેરવહીવટને કારણે નુકસાન ન સહન કરવું પડે. આવકવેરા અધિકારી દ્વારા વીમાકર્તાના હિસાબોમાં છેડછાડ વીમા કંપનીઓની કામગીરીને ગંભીર રીતે અસર કરી શકે છે. પરંતુ આ વિચારણા સિવાય, અમને કોઈ શંકા નથી કે કલમ ૧૦(૭) અને આવકવેરા અધિનિયમની અનુસૂચિની ભાષા એ તદ્દન ચોક્કસ બનાવે છે કે આવકવેરા અધિકારી આ કેસોમાં જે ગોઠવણ તેમણે કરી તે કરી શક્યા ન હોત."

એમ. હિદાયતુલ્લાહ, ન્યાયમૂર્તિએ (તત્કાલિન ન્યાયમૂર્તિ) અવલોકન કર્યું:

"આવકવેરા અધિનિયમ એવી કલ્પના કરે છે કે વીમા કંપનીઓની આકારણી કલમ ૧૦ માં નિર્ધારિત વ્યાપારી સંસ્થાઓને લાગુ પડતા સામાન્ય સિદ્ધાંતો અનુસાર નહીં, પરંતુ તદ્દન અલગ રીતે થવી જોઈએ."

આ રીતે અપનાવવામાં આવેલા દૃષ્ટિકોણને આ અદાલત દ્વારા પાંડિત્ય

ઈન્સ્યોરન્સ કંપની લિમિટેડ વિરુદ્ધ સી.આઈ.ટી., મદ્રાસ, (૧૯૬૫) ૫૫
આઈટીઆર ૭૧૬ એસસી અને સી.આઈ.ટી., વેસ્ટ બેંગોલ વિરુદ્ધ કલકત્તા
હોસ્પિટલ એન્ડ નર્સિંગ હોમ બેનિફિટ્સ એસોસિએશન લિમિટેડ, (૧૯૬૫) ૫૭
આઈટીઆર ૩૧૩ એસસી માં અનુસરવામાં આવ્યો છે. પાછળના કેસમાં,
નામદાર ન્યાયમૂર્તિઓએ એવું પણ અવલોકન કર્યું છે:

"સુપ્રિન્ટેન્ડન્ટ ઓફ ઈન્સ્યોરન્સ સમક્ષ રજૂ કરાયેલા અને તેમના દ્વારા
સ્વીકારવામાં આવેલા હિસાબો દ્વારા દર્શાવવામાં આવેલ નફાની બાકી
આવકવેરા અધિકારી માટે બંધનકર્તા રહેશે, સિવાય કે આવકવેરા
અધિકારી અધિનિયમની કલમ ૧૦ ની જોગવાઈઓ હેઠળ મંજૂર પાત્ર ખર્ચ
સિવાયના અન્ય ખર્ચને બાકાત રાખવા માટે હકદાર રહેશે. આ કેસમાં એ
સર્વસામાન્ય બાબત છે કે નફાની બાકીમાં જે અનામતો ઉમેરવામાં આવી
હતી તે ખર્ચ નહોતી."

હાઈકોર્ટ દ્વારા જે કેસો પર ભરોસો મૂકવામાં આવ્યો છે તે કેસની હકીકતો
અને અહીં નિર્ણય માટે ઊભા થતા મુદ્દાને લાગુ પડતા નથી. અનારકલી
સારાભાઈના કેસમાં (ઉપર ઉલ્લેખિત), નિર્ણય માટે ઊભો થયેલો પ્રશ્ન એ હતો કે
કંપની દ્વારા પ્રેક્ષરન્સ શેરનું વિમોચન એ શેરધારક દ્વારા કંપનીને શેરના વેચાણ
સમાન છે કે જેથી આવકવેરા અધિનિયમ, ૧૯૬૧ ની કલમ ૨ (૪૭) ના અર્થમાં
ટ્રાન્સફર સમાન હોવાને કારણે મૂડી નફા માટે કરપાત્ર બને. નામદાર
ન્યાયમૂર્તિઓએ ઠરાવ્યું કે આવું વિમોચન વેચાણ સમાન છે અને તેથી

ટ્રાન્સફરની વ્યાખ્યા દ્વારા આવરી લેવામાં આવ્યું છે. એસોસિએટેડ પાવર કંપની લિમિટેડના કેસમાં (ઉપર ઉલ્લેખિત) અકસ્માતો, હડતાલ અથવા અન્ય સંજોગો વગેરેમાંથી ઉદ્ભવતા ખર્ચને પહોંચી વળવા અથવા નફાના નુકસાનની ભરપાઈ કરવા માટે વીજળી કંપની દ્વારા અલગ રાખવામાં આવેલા આકસ્મિક અનામત (કન્ટિન્જન્સીઝ રિઝર્વ) ના જમા ખાતાના નાણાંને કપાત માટે પાત્ર વ્યાપારી ખર્ચ તરીકે દાવો કરવામાં આવ્યો હતો. એવી પણ રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે અનામતમાં આ રીતે અલગ રાખવામાં આવેલી રકમના પરિણામે સર્વોચ્ચ માલિકી હક (ઓવરરાઈડિંગ ટાઈટલ) ને કારણે આવકનું ડાયવર્ઝન થયું હતું. નામદાર ન્યાયમૂર્તિઓએ ઠરાવ્યું કે આ રકમ કંપનીના હાથમાં પહોંચી હતી અને અનામત ઊભું કરીને અલગ રાખવામાં આવી હોવા છતાં પણ કંપની પાસે ઉપલબ્ધ હતી અને તેથી તેને ખર્ચ તરીકે ગણી શકાય નહીં કે સર્વોચ્ચ માલિકી હક અથવા જવાબદારીને કારણે આવકના ડાયવર્ઝનના સિદ્ધાંતને લાગુ કરીને કરદાતાની આવકની ગણતરીમાંથી બાકાત રાખી શકાય નહીં. બોમ્બે હાઈકોર્ટની ડિવિઝન બેન્ચ દ્વારા નક્કી કરાયેલા કોલાબા સેન્ટ્રલ કો-ઓપરેટિવ કન્ઝ્યુમર્સ હોલસેલ એન્ડ રિટેલ સ્ટોર્સ લિમિટેડના કેસમાં (ઉપર ઉલ્લેખિત) પણ પ્રશ્ન હેઠળની રકમ મંડળી દ્વારા મૂડી ફાળા વિમોચન ભંડોળ (કેપિટલ કન્ટ્રીબ્યુશન રેડેમ્પશન ફંડ) તરીકે અલગ રાખવામાં આવી હતી. હાઈકોર્ટે રકમ અને હિસાબોના સ્વરૂપની તપાસ કરીને ઠરાવ્યું કે આ રીતે અલગ રાખવામાં આવેલી રકમ ન તો વ્યાપારી ખર્ચ હતી કે ન તો સર્વોચ્ચ માલિકી હક દ્વારા આવકના

ડાયવર્ઝનના સિદ્ધાંતને લાગુ કરીને આવકની ગણતરીમાંથી બાકાત રાખવા પાત્ર હતી. અમારા અભિપ્રાય મુજબ, આમાંથી કોઈ પણ કેસ વર્તમાન કેસને લાગુ પડતો નથી. આ ત્રણેયમાંથી એક પણ કેસમાં આવકવેરા અધિનિયમની કલમ ૪૪ અને પ્રથમ અનુસૂચિની લાગુ પડવાની ક્ષમતા નક્કી કરવાનો પ્રશ્ન વિચારણા માટે ઊભો થયો નહોતો.

સારાંશ સ્વરૂપે, જનરલ ઈન્સ્યોરન્સ કોર્પોરેશન દ્વારા પ્રેક્શન્સ શેરના વિમોચન માટે અલગ રાખવામાં આવેલી અને જનરલ ઈન્સ્યોરન્સ બિઝનેસ (નેશનલાઈઝેશન) રૂલ્સ, ૧૯૭૩ ના નિયમ ૨(૨)(એ) હેઠળ ખર્ચ તરીકે ગણવામાં આવેલી રકમને વીમા અધિનિયમ, ૧૯૩૮ ના હેતુ માટે આ રીતે ગણવામાં આવે છે. અનામત એ શબ્દના સામાન્ય વ્યાપારી અર્થમાં ખર્ચ નથી. આવકવેરા અધિનિયમ, ૧૯૬૧ ની પ્રથમ અનુસૂચિના નિયમ ૫(એ) ના સંદર્ભ દ્વારા તેને 'આવકવેરા અધિનિયમની કલમ ૩૦ થી ૪૩એ ની જોગવાઈઓ હેઠળ અગ્રાહ્ય ખર્ચ' માં સમાવીને વ્યવસાયના નફા અને લાભની ગણતરી કરવા માટે પરત ઉમેરી શકાય નહીં. હાઈકોર્ટને સંદર્ભિત કરાયેલા પ્રશ્નનો જવાબ હકારાત્મકમાં આપવો જોઈતો હતો.

અપીલ મંજૂર કરવામાં આવે છે. હાઈકોર્ટનો ચુકાદો રદબાતલ કરવામાં આવે છે અને તેના સ્થાને એવો નિર્દેશ આપવામાં આવે છે કે ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા હાઈકોર્ટને સંદર્ભિત કરાયેલા પ્રશ્નનો જવાબ હકારાત્મકમાં રહેશે, એટલે કે, કરદાતાની તરફેણમાં અને મહેસૂલ વિભાગની વિરુદ્ધમાં. ખર્ચ અંગે કોઈ આદેશ

નથી.

અપીલ મંજૂર.

This judgment has been translated using AI.

=====

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.