**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.

==========

**ધ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ એન્ડ એક્સેસ પ્રોફિટ્સ ટેક્સ, મદ્રાસ**

**વિરુદ્ધ**

**ધ સાઉથ ઇન્ડિયા પિક્ચર્સ લિ., કરાઇકુડી.**

**૧૪ માર્ચ, ૧૯૫૬**

**[એસ. આર. દાસ, મુખ્ય ન્યાયમૂર્તિ, ભગવતી અને વેંકટરામા અય્યર, ન્યાયમૂર્તિઓ.]**

*ઇન્ડિયન ઇન્કમ ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૨૨ (૧૯૨૨ નો ૧૧ મો), કલમ ૧૦ —શું હિસાબી સમયગાળામાં કરદાતા દ્વારા પ્રાપ્ત થયેલ નાણાં—આસ્તુતના કેસની હકીકતો અને સંજોગોમાં મહેસૂલી આવક તરીકે ગણાય કે મૂડી આવક તરીકે.*

કરદાતા—એક પ્રાઇવેટ લિમિટેડ કંપની—ફિલ્મોના વિતરણનો વ્યવસાય કરતી હતી. કેટલાક કિસ્સાઓમાં કરદાતા ફિલ્મોનું નિર્માણ કરતી અથવા ખરીદતી અને ત્યારબાદ જુદા જુદા સિનેમા હોલમાં પ્રદર્શન માટે તેનું વિતરણ કરતી અને અન્ય કિસ્સાઓમાં કરદાતા ફિલ્મોના નિર્માતાઓને નાણાં ધીરતી અને કરદાતા દ્વારા આ રીતે ધીરવામાં આવેલ નાણાંની મદદથી નિર્મિત ફિલ્મોના વિતરણનો અધિકાર મેળવતી. આવા વ્યવસાય દરમિયાન તેણે ત્રણ ફિલ્મોના નિર્માણ માટે જ્યુપિટર પિક્ચર્સને નાણાં ધીર્યા અને સપ્ટેમ્બર ૧૯૪૧, જુલાઈ ૧૯૪૨ અને મે ૧૯૪૫ ના રોજના ત્રણ લેખિત કરારો હેઠળ આ ત્રણ ફિલ્મોના વિતરણનો અધિકાર મેળવ્યો. સમાન ભાષામાં વ્યક્ત કરાયેલા સદર કરારોમાં સમાન જોગવાઈઓ સમાવિષ્ટ હતી.

૩૧ માર્ચ, ૧૯૪૬ ના રોજ પૂરા થતા હિસાબી વર્ષમાં અને અગાઉના વર્ષોમાં કરદાતાએ ત્રણેય ચિત્રપટોના વિતરણના પોતાના અધિકારોનો ઉપયોગ કર્યો હતો. ૩૧ ઓક્ટોબર, ૧૯૪૫ ના રોજ કરદાતા અને જ્યુપિટર પિક્ચર્સે ત્રણેય ફિલ્મોના સંબંધમાં વિતરણના અધિકારોને લગતા ત્રણેય કરારો રદ કરતો કરાર કર્યો અને આવા રદીકરણના અવેજમાં જ્યુપિટર પિક્ચર્સ દ્વારા હિસાબી સમયગાળા દરમિયાન વળતર તરીકે કરદાતાને કુલ રૂ. ૨૬,૦૦૦ ચૂકવવામાં આવ્યા. નિર્ણય માટેનો પ્રશ્ન એ હતો કે શું કેસની હકીકતો અને સંજોગોમાં જ્યુપિટર પિક્ચર્સ પાસેથી કરદાતાને મળેલી રૂ. ૨૬,૦૦૦ ની રકમ ઇન્ડિયન ઇન્કમ ટેક્સ એક્ટ હેઠળ આકારણીને પાત્ર મહેસૂલી આવક હતી.

મુખ્ય ન્યાયમૂર્તિ એસ. આર. દાસ અને ન્યાયમૂર્તિ વેંકટરામા અય્યર દ્વારા (ન્યાયમૂર્તિ ભગવતીના અસંમત મત સાથે) ઠેરવેલ કે, કરદાતા દ્વારા પ્રાપ્ત થયેલ રકમ ઇન્ડિયન ઇન્કમ ટેક્સ એક્ટ હેઠળ આકારણીને પાત્ર મહેસૂલી આવક હતી (અને મૂડી આવક નહોતી), કારણ કે:—

(૧) કરદાતાને ચૂકવવામાં આવેલ રકમ ખરેખર તેનો વ્યવસાય ન ચલાવવા બદલનું વળતર નહોતી પરંતુ કરદાતા અને ફિલ્મોના નિર્માતાઓ વચ્ચેના સંબંધોને સમાયોજિત કરવા માટે વ્યવસાયના સામાન્ય ક્રમમાં ચૂકવવામાં આવેલ રકમ હતી;

(૨) જે કરારો રદ કરવામાં આવ્યા હતા તે કોઈપણ રીતે એવા કરારો નહોતા કે જેના પર તમામ વ્યવહારિક હેતુઓ માટે કરદાતાનો સમગ્ર વેપાર રચાયેલો હોય અને કરદાતા દ્વારા પ્રાપ્ત થયેલ ચુકવણી એ બાર ક્રોમ્બી એન્ડ કંપની લિ. વિરુદ્ધ કમિશનર્સ ઓફ ઇનલેન્ડ રેવન્યુ ([૧૯૪૫] ૨૬ ટી.સી. ૪૦૬) માં કરદાતાના જહાજ સંચાલન પદ જેવી કોઈ મૂળભૂત અસ્કયામતના નુકસાન બદલ નહોતી; અને

(૩) એવું કહી શકાય નહીં કે રદ કરાયેલા કરારો કરદાતાના નફો રળવાના માળખાનું બંધારણ અથવા સમગ્ર માળખું રચતા હતા, જે અર્થમાં વાન ડેન બર્ગ્સ લિ. વિરુદ્ધ ક્લાર્ક (એલ.આર. [૧૯૩૫] એ.સી. ૪૩૧) માં સંબંધિત બે માર્જરિન વિક્રેતાઓ વચ્ચેનો કરાર હતો.

કોઈ વ્યક્તિ દ્વારા પ્રાપ્ત થયેલ ચોક્કસ ચુકવણી તેની આવક છે કે તેને તેની મૂડી આવક તરીકે ગણવી જોઈએ તે નક્કી કરવું હંમેશા સરળ હોતું નથી. આવક એ સૌથી વ્યાપક અર્થ ધરાવતો શબ્દ છે અને તેને કોઈપણ ચોક્કસ સામાન્ય સૂત્રમાં વ્યાખ્યાયિત કરવો મુશ્કેલ અને કદાચ અશક્ય છે. જોકે સામાન્ય રીતે આવક અને મૂડી આવક વચ્ચેનો ભેદ સુપ્રસ્થાપિત હતો અને સરળતાથી લાગુ પડતો હતો, તેમ છતાં એવા કિસ્સાઓ ઉપસ્થિત થતા હતા જ્યાં બાબત સીમારેખા પર હોય અને સમસ્યાનો ઉકેલ દરેક કેસની ચોક્કસ હકીકતો પર લાવવો પડતો હતો. કોઈ અચૂક માપદંડ કે કસોટી નિર્ધારિત કરી શકાય નહીં કે કરવામાં આવેલ નથી અને નિર્ણીત કેસો માત્ર એટલા પૂરતા જ મદદરૂપ થાય છે કે તેઓ સમસ્યા પ્રત્યે અભિગમ અપનાવતી વખતે સુસંગત રીતે ધ્યાનમાં રાખી શકાય તેવા વિચારણાના પ્રકારનો નિર્દેશ કરે છે. પ્રાપ્ત થયેલ ચુકવણીનું સ્વરૂપ સંજોગો અનુસાર બદલાઈ શકે છે.

ન્યાયમૂર્તિ ભગવતી (અસંમત): કે આસ્તુતના કેસમાં, જો ચિત્રપટોનું નિર્માણ કરદાતાએ પોતે કર્યું હોત તો તે કરદાતાની મૂડી અસ્કયામતો બની હોત. કરદાતાએ જે કર્યું તે એ હતું કે ચિત્રપટોનું પોતે નિર્માણ કરવાને બદલે તેણે ચિત્રપટોનું નિર્માણ કરવાના હેતુથી નિર્માતાઓને નાણાં ધીર્યા, જે ચિત્રપટો તેણે વિતરણ અને વપરાશના હેતુથી હસ્તગત કર્યા. તેમ છતાં, આ રીતે હસ્તગત કરાયેલા ચિત્રપટો કરદાતાની મૂડી અસ્કયામતો હતા જેના પર તેણે વિતરણ અને વપરાશનો પોતાનો વ્યવસાય ચલાવવામાં કામ કર્યું હતું, ચિત્રપટોના સંપાદન પર તેણે ખર્ચેલા નાણાં આમ મૂડી ખર્ચ હતા અને આ મૂડી અસ્કયામતો પર કામ

કરીને તેણે જે કંઈ નાણાં મેળવ્યા તે તેની મૂડી આવક હતા, સિવાય કે અલબત્ત ચિત્રપટોના વિતરણ અને વપરાશ દ્વારા તેણે મેળવેલ કમિશન જે ચોક્કસપણે તેની વેપારી આવક ગણાશે. આ કરારોની શરતોને ધ્યાનમાં લેતાં આ ચિત્રપટો વિશે ચોક્કસપણે એવું કહી શકાય નહીં કે તે તેનો વેપારી માલ હતા જેથી પ્રશ્નવાળી ચુકવણી કરદાતાની વેપારી આવક બને.

*કમિશનર ઓફ ઇન્કમ–ટેક્સ વિરુદ્ધ શો, વોલેસ એન્ડ કંપની ([૧૯૩૨] એલ.આર. ૫૯ આઇ.એ. ૨૦૬; એ.આઇ.આર. ૧૯૩૨ પી.સી. ૧૩૮; ૬ આઇ.ટી.સી. ૧૭૮), રાજા બહાદુર કામાક્ષ્ય નારાયણ સિંહ ઓફ રામગઢ વિરુદ્ધ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ–ટેક્સ, બિહાર એન્ડ ઓરિસ્સા ([૧૯૪૩] ૧૧ આઇ.ટી.આર. ૫૧૩, ૫૨૧; એલ.આર. ૭૦ આઇ.એ. ૧૮૦), શોર્ટ બ્રધર્સ, લિ. વિરુદ્ધ ધ કમિશનર્સ ઓફ ઇનલેન્ડ રેવન્યુ ([૧૯૨૭] ૧૨ ટી.સી. ૯૫૫), કેલ્સાલ પાર્સન્સ એન્ડ કંપની વિરુદ્ધ કમિશનર્સ ઓફ ઇનલેન્ડ રેવન્યુ ([૧૯૩૮] ૨૧ ટી.સી. ૬૦૮), ગ્લેનબોઇગ યુનિયન ફાયરક્લે કંપની લિ. વિરુદ્ધ ધ કમિશનર્સ ઓફ ઇનલેન્ડ રેવન્યુ ([૧૯૨૨] ૧૨ ટી.સી. ૪૨૭), શેડબોલ્ટ (એચ. એમ. ઇન્સ્પેક્ટર ઓફ ટેક્સીસ) વિરુદ્ધ સાલ્મન એસ્ટેટ ([૧૯૪૩] ૨૫ ટી.સી. ૫૨), જોહ્ન્સન (એચ. એમ. ઇન્સ્પેક્ટર ઓફ ટેક્સીસ) વિરુદ્ધ ડબલ્યુ. એસ. ટ્રાય, લિ. ([૧૯૪૫] ૨૭ ટી.સી. ૧૬૭), કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ, બેંગાલ વિરુદ્ધ શો વોલેસ એન્ડ કંપની (એ.આઇ.આર. ૧૯૩૨ પી.સી. ૧૩૮), વાન ડેન બર્ગ્સ, લિ. વિરુદ્ધ ક્લાર્ક (ઇન્સ્પેક્ટર ઓફ ટેક્સીસ) (એલ.આર. [૧૯૩૫] એ.સી. ૪૩૧; ૧૯ ટી.સી.*

*૩૯૦; ૩ આઇ.ટી.આર. (સપ્લિ.) ૧૭) અને બાર ક્રોમ્બી એન્ડ કંપની લિ. વિરુદ્ધ કમિશનર્સ ઓફ ઇનલેન્ડ રેવન્યુ ([૧૯૪૫] ૨૬ ટી.સી. ૪૦૬), નો સંદર્ભ લેવામાં આવ્યો.*

માનનીય મુખ્ય ન્યાયમૂર્તિના ચુકાદામાંથી લેવામાં આવેલ કેસની હકીકતો ટૂંકમાં નીચે મુજબ છે:—

કરદાતા એક પ્રાઇવેટ લિમિટેડ કંપની છે. તે ફિલ્મોના વિતરણનો વ્યવસાય કરતી હતી. કેટલાક કિસ્સાઓમાં કરદાતા ફિલ્મોનું નિર્માણ કરતી અથવા ખરીદતી અને ત્યારબાદ જુદા જુદા સિનેમા હોલમાં પ્રદર્શન માટે તેનું વિતરણ કરતી અને અન્ય કિસ્સાઓમાં કરદાતા ફિલ્મોના નિર્માતાઓને નાણાં ધીરતી અને કરદાતા દ્વારા આ રીતે ધીરવામાં આવેલ નાણાંની મદદથી નિર્મિત ફિલ્મોના વિતરણનો અધિકાર મેળવતી. આવા વ્યવસાય દરમિયાન તેણે ત્રણ ફિલ્મોના નિર્માણ માટે જ્યુપિટર પિક્ચર્સને નાણાં ધીર્યા અને તારીખ ૧૭ સપ્ટેમ્બર, ૧૯૪૧, ૧૬ જુલાઈ, ૧૯૪૨ અને ૫ મે, ૧૯૪૫ ના રોજના ત્રણ લેખિત કરારો હેઠળ આ ત્રણ ફિલ્મોના વિતરણનો અધિકાર મેળવ્યો.

સદર જુદા જુદા કરારો સમાન ભાષામાં વ્યક્ત કરવામાં આવ્યા હતા અને તેમાં સમાન જોગવાઈઓ સમાવિષ્ટ હતી. કરદાતાએ તેમાં નિર્દિષ્ટ કરેલ હપ્તાઓમાં ચોક્કસ રકમ ધીરવા અને બાકીની રકમ પોતાની સંપૂર્ણ મુનસફી મુજબ પોતાને યોગ્ય અને ઉચિત લાગે તે રીતે પ્રેસ પ્રચારના હેતુ માટે વાપરવા સારુ પોતાની પાસે રાખવા પોતાની જાતને બંધાયેલી રાખી હતી. જ્યુપિટર

પિક્ચર્સે બદલામાં નિર્માણ થનાર ફિલ્મ સેન્સર બોર્ડ દ્વારા પસાર કરવામાં આવે તે પછી તેની બાર નકલો કરદાતાને સુપરત કરવાની વ્યવસ્થા કરવા માટે પોતાની જાતને બંધાયેલી રાખી હતી (ખંડ ૧). જે પ્રદેશોની અંદર કરદાતાને ફિલ્મના વિતરણ અને વપરાશનો અધિકાર મળવાનો હતો તે ખંડ ૨ માં નિર્દિષ્ટ કરવામાં આવ્યા હતા અને આવો અધિકાર ફિલ્મ રજૂ થયાની તારીખથી પાંચ વર્ષના સમયગાળા માટે ચાલુ રહેવાનો હતો. કરદાતાને પોતાની સંપૂર્ણ મુનસફીથી, પોતાને યોગ્ય લાગે તેવા દરોએ અને તેવી શરતો અને બોલીઓ પર અને તેવી રીતે ફિલ્મોનું વિતરણ કરવાનો અધિકાર આપવામાં આવ્યો હતો (ખંડ ૨). ફિલ્મોના વિતરણ દ્વારા મળેલી રકમનો ઉપયોગ કરદાતા દ્વારા નીચેની રીતે કરવાનો હતો: એટલે કે, પોતાને પોતાનું વિતરણ કમિશન ચૂકવવામાં અને જ્યાં સુધી ધીરેલી સમગ્ર રકમ વસૂલ ન થઈ જાય ત્યાં સુધી ઉપલબ્ધ સિલક પોતાની પાસે રાખવામાં (ખંડ ૩) અને ધીરેલી સમગ્ર રકમ વસૂલ થઈ જાય તે પછી, પોતાનું કમિશન બાદ કર્યા પછી ફિલ્મમાંથી થયેલી ચોખ્ખી વસૂલાત જ્યુપિટર પિક્ચર્સને ચૂકવવામાં (ખંડ ૪). જો ફિલ્મના પ્રથમ પ્રદર્શનની તારીખથી દોઢ વર્ષ પૂર્ણ થાય તે રોજ અથવા તે પહેલાં ફિલ્મની વસૂલાતમાંથી ધીરેલી પૂરેપૂરી રકમ વસૂલ ન થઈ શકે, તો જ્યુપિટર પિક્ચર્સ ખંડ ૬ માં જણાવેલ રીતે ગણતરી કરેલ વાર્ષિક બાર ટકાના ચક્રવૃદ્ધિ વ્યાજ સાથે જે કંઈ બાકી રકમ લેણી રહે તે કરદાતાને ચૂકવવા માટે જવાબદાર રહેશે. પોતાની સંસ્થા મારફતે ફિલ્મના વિતરણ અને વપરાશ માટે કરદાતાનું કમિશન ખંડ ૮ દ્વારા ચોખ્ખી વસૂલાતના ૧૫ ટકા લેખે નક્કી કરવામાં આવ્યું હતું. બંને પક્ષકારોની સંમતિથી કરવામાં

આવેલ ફિલ્મના જિલ્લા અથવા પ્રાદેશિક અધિકારોના વેચાણના કિસ્સામાં એકમાત્ર કરદાતા જ આવા વેચાણો પાર પાડવા અને તેની ઉપજ મેળવવા માટે હકદાર રહેશે અને તેના પર દસ ટકાના કમિશન માટે હકદાર રહેશે તથા બાકીની રકમ પોતાના દ્વારા આપવામાં આવેલ ધિરાણની ચુકવણી અને પતાવટ પેટે વાળવા માટે હકદાર રહેશે (ખંડ ૯). કરદાતાએ જ્યુપિટર પિક્ચર્સને હિસાબનું માસિક પત્રક રજૂ કરવાનું હતું અને જ્યુપિટર પિક્ચર્સને હિસાબના તમામ ચોપડા બતાવવાના હતા (ખંડો ૧૧ અને ૧૨). કરદાતાને પોતાની સંપૂર્ણ મુનસફીથી સબ–એજન્ટો અને સબ–ડિસ્ટ્રિબ્યુટરો નીમવાની છૂટ આપવામાં આવી હતી (ખંડ ૧૩). ફિલ્મ પર પ્રતિબંધ મૂકવામાં આવે અથવા સેન્સર બોર્ડ દ્વારા પસાર ન કરવામાં આવે તેવા સંજોગોમાં કરદાતા દ્વારા ધીરવામાં આવેલ રકમ તાત્કાલિક પરત ચૂકવવાપાત્ર બનાવવામાં આવી હતી (ખંડ ૧૪). ખંડ ૧૫ દ્વારા કરદાતાને કરવામાં આવેલ ધિરાણ પેટે જે કંઈ રકમ કરદાતાને લેણી નીકળતી હોય તેના માટે તારણ તરીકે ફિલ્મની નેગેટિવ અને પોઝિટિવ નકલો પર બોજો આપવામાં આવ્યો હતો અને જો નેગેટિવ અને પોઝિટિવ નકલો જ્યુપિટર પિક્ચર્સના કબજામાં હોય તો તે તેના દ્વારા કરદાતાના ટ્રસ્ટી તરીકે ધારણ કરવાની હતી. ફિલ્મની નેગેટિવ નકલોનો વીમો ઉતારવાનો બોજો પોતાના ખર્ચે જ્યુપિટર પિક્ચર્સ પર મૂકવામાં આવ્યો હતો (ખંડ ૧૬). જ્યુપિટર પિક્ચર્સ ફિલ્મમાં અથવા તેના પર કોઈપણ વ્યક્તિ અથવા એજન્સી દ્વારા કોઈપણ પ્રકારના તમામ દાવાઓ અથવા માંગણીઓ સામે અને કોપીરાઇટના કોઈપણ ભંગના કારણે કોઈપણ વ્યક્તિ અથવા એજન્સીના તમામ દાવાઓ સામે કરદાતાને

ક્ષતિપૂર્તિ આપવા સંમત થયું હતું (ખંડ ૧૭). જો જ્યુપિટર પિક્ચર્સ તેમાં નિર્દિષ્ટ કરેલ સમયની અંદર ફિલ્મ સુપરત કરવામાં નિષ્ફળ જાય, તો કરદાતાને તેના વિકલ્પે પોતાના ખર્ચે ચિત્રપટ પૂર્ણ કરવાનો અધિકાર આપવામાં આવ્યો હતો અને આવા સંજોગોમાં, જ્યુપિટર પિક્ચર્સ આવા તમામ ખર્ચાઓ માટે તેના પર વાર્ષિક ૧૨ ટકાના ચક્રવૃદ્ધિ વ્યાજ સાથે કરદાતા પ્રત્યે જવાબદાર રહેવાનું હતું અને કરદાતાને ઉપર જણાવ્યા મુજબ વિતરણ, વેચાણ વગેરેના તમામ અધિકારો મળવાના હતા (ખંડ ૧૯). છેલ્લા ખંડમાં જોગવાઈ કરવામાં આવી હતી કે પ વર્ષનો સમયગાળો પૂર્ણ થતાં કરદાતા સામાન્ય ઘસારાને આધીન રહીને ફિલ્મની તમામ નકલો અને લોન તથા વેચાણપાત્ર પ્રચાર સામગ્રીનો બાકીનો જથ્થો જ્યુપિટર પિક્ચર્સને પરત કરશે.

૩૧ માર્ચ, ૧૯૪૬ ના રોજ પૂરા થતા હિસાબી વર્ષમાં અને અગાઉના વર્ષોમાં કરદાતાએ ત્રણેય ચિત્રપટોના વિતરણના પોતાના અધિકારનો ઉપયોગ કર્યો હતો. ૩૧ ઓક્ટોબર, ૧૯૪૫ ના રોજ કરદાતા અને જ્યુપિટર પિક્ચર્સે ત્રણેય ફિલ્મોના સંબંધમાં વિતરણના અધિકારોને લગતા ત્રણેય જુદા જુદા કરારો રદ કરતો કરાર કર્યો અને આવા રદીકરણના અવેજમાં જ્યુપિટર પિક્ચર્સ ત્રણેય ચિત્રપટોમાંના દરેક માટે કમિશન પેટે રૂ. ૮,૬૬૬–૧૦–૮ (રૂપિયા આઠ હજાર છસો છાસઠ આના દસ અને પાઈ આઠ), જેનો કુલ સરવાળો રૂ. ૨૬,૦૦૦ (રૂપિયા છવીસ હજાર) થાય છે, કરદાતાને ચૂકવવા સંમત થયું. આ રૂ. ૨૬,૦૦૦ (રૂપિયા છવીસ હજાર) ની રકમ છે જે હિસાબી વર્ષ દરમિયાન

ચૂકવવામાં આવી હતી, જે કરદાતા અને વિભાગ વચ્ચે ઉપસ્થિત થયેલા પ્રશ્નની વિષયવસ્તુ બને છે.

સિવિલ અપીલેટ જ્યુરિસ્ડિક્શન: સિવિલ અપીલ નં. ૩૨/૧૯૫૪.

કેસ રેફર્ડ નં. ૧૮/૧૯૪૯ માં મદ્રાસ હાઇકોર્ટના તારીખ ૨૬ સપ્ટેમ્બર, ૧૯૫૧ ના ચુકાદા અને હુકમ સામેની અપીલ પર.

*અપીલકર્તા તરફે: સી. કે. દફ્તરી, સોલિસિટર-જનરલ ઓફ ઇન્ડિયા (તેમની સાથે જી. એન. જોશી અને આર. એચ. ઢેબર).*

*સામાવાળા તરફે: આર. ગણપતિ અય્યર.*

૧૪ માર્ચ, ૧૯૫૬.

મુખ્ય ન્યાયમૂર્તિ દાસ.—વર્ષ ૧૯૪૫માં સામાવાળા કંપનીએ (જે હવે પછી "કરદાતા" તરીકે ઉલ્લેખિત છે) કરદાતા અને મદ્રાસની જ્યુપિટર પિક્ચર્સ લિ. (જે હવે પછી જ્યુપિટર પિક્ચર્સ તરીકે ઉલ્લેખિત છે) વચ્ચેના તારીખ ૩૧ ઓક્ટોબર, ૧૯૪૫ ના રોજના કરારની શરતો અનુસાર જ્યુપિટર પિક્ચર્સ પાસેથી રૂ. ૨૬,૦૦૦ (રૂપિયા છવીસ હજાર) ની રકમની ચુકવણી મેળવી હતી. વર્ષ ૧૯૪૬-૪૭ માટે કરદાતાના આવકવેરા અને ૧ એપ્રિલ, ૧૯૪૫ થી ૩૧ માર્ચ, ૧૯૪૬ સુધીના કરપાત્ર હિસાબી સમયગાળા માટે એક્સેસ પ્રોફિટ્સ

ટેક્સની આકારણી માટેની કાર્યવાહી દરમિયાન, નીચેનો પ્રશ્ન ઉપસ્થિત થયો હતો:—

> "શું કેસની હકીકતો અને સંજોગોમાં, કરદાતા દ્વારા જ્યુપિટર પિક્ચર્સ લિ. પાસેથી પ્રાપ્ત થયેલ રૂ. ૨૬,૦૦૦ ની રકમ ઇન્ડિયન ઇન્કમ–ટેક્સ એક્ટ હેઠળ આકારણીને પાત્ર મહેસૂલી આવક છે?"

ઇન્કમ–ટેક્સ ઓફિસરે એવો મત લીધો કે સદર રકમ મહેસૂલી આવકના સ્વરૂપની હતી અને વેરાની ગણતરી કરવાના હેતુઓ માટે હિસાબમાં લેવાને પાત્ર હતી. અપીલેટ આસિસ્ટન્ટ કમિશનરે આ નિર્ણયને કાયમ રાખ્યો. કરદાતા દ્વારા કરવામાં આવેલ વધુ અપીલ પર ઇન્કમ–ટેક્સ અપીલેટ ટ્રિબ્યુનલે ઠેરવેલ કે આ કેસ *કમિશનર ઓફ ઇન્કમ–ટેક્સ વિરુદ્ધ શો વોલેસ એન્ડ કંપની*[1] માં જ્યુડિશિયલ કમિટીના ચુકાદાથી ગવર્ન થતો હતો અને કરદાતા દ્વારા પ્રાપ્ત થયેલ રકમ મૂડી આવક હતી. તદનુસાર ૨૬ ઓગસ્ટ, ૧૯૪૮ ના રોજ ટ્રિબ્યુનલે અપીલેટ આસિસ્ટન્ટ કમિશનરનો નિર્ણય ઉલટાવી દીધો. કમિશનર ઓફ ઇન્કમ–ટેક્સ એન્ડ એક્સેસ પ્રોફિટ્સ ટેક્સ, મદ્રાસની વિનંતીથી ટ્રિબ્યુનલે ઇન્ડિયન ઇન્કમ–ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૨૨ ની કલમ ૬૬(૧) હેઠળ ઉપર ટાંકેલા કાયદાના પ્રશ્નને મદ્રાસ હાઇકોર્ટ સમક્ષ સંદર્ભિત કર્યો. હાઇકોર્ટ ઇન્કમ–ટેક્સ અપીલેટ ટ્રિબ્યુનલ સાથે સંમત થઈ અને પ્રશ્નનો નકારમાં જવાબ આપ્યો. પ્રસ્તુત અપીલ હાઇકોર્ટના આ નિર્ણય સામે કરવામાં આવેલ છે.

---

[1] [૧૯૩૨] એલ.આર. ૫૯ આઇ.એ. ૨૦૬; એ.આઇ.આર. ૧૯૩૨ પી.સી. ૧૩૮; ૬ આઇ.ટી.સી. ૧૭૮.

[પ્રસ્તુત વિવાદના મુદ્દાને જન્મ આપનાર કેસની હકીકતો, જે ઉપર જણાવવામાં આવેલ છે તે જણાવ્યા પછી, નામદાર ન્યાયમૂર્તિએ નીચે મુજબ આગળ વધાર્યું:]

અગાઉ નિર્દેશ કર્યા મુજબ વિચારણા માટેનો પ્રશ્ન એ છે કે શું આ ચુકવણી મૂડી આવક બનતી હતી કે મહેસૂલી આવક. અહીં એ ઉલ્લેખ કરી શકાય કે આ પ્રશ્નનો જવાબ ફાઇનાન્સ એક્ટ, ૧૯૫૫ દ્વારા ઇન્ડિયન ઇન્કમ ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૨૨ ની કલમ ૧૦ માં નવી પેટા–કલમ (૫–એ) ઉમેરવામાં આવી તે તારીખ અગાઉના આકારણી વર્ષો માટે અન્ય કરદાતાઓની આકારણીઓના સંબંધમાં જ સુસંગત અને મદદરૂપ થશે.

કોઈ વ્યક્તિ દ્વારા પ્રાપ્ત થયેલ ચોક્કસ ચુકવણી તેની આવક છે કે તેને તેની મૂડી આવક તરીકે ગણવી જોઈએ તે નક્કી કરવું હંમેશા સરળ હોતું નથી. *રાજા બહાદુર કામાક્ષ્ય નારાયણ સિંહ ઓફ રામગઢ વિરુદ્ધ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ–ટેક્સ, બિહાર એન્ડ ઓરિસ્સા*[2] માં લોર્ડ રાઇટે કહ્યું હતું કે, આવક એ સૌથી વ્યાપક અર્થ ધરાવતો શબ્દ છે અને તેને કોઈપણ ચોક્કસ સામાન્ય સૂત્રમાં વ્યાખ્યાયિત કરવો મુશ્કેલ અને કદાચ અશક્ય છે. લોર્ડ મેકમિલને *વાન ડેન બર્ગ્સ, લિ. વિરુદ્ધ ક્લાર્ક (ઇન્સ્પેક્ટર ઓફ ટેક્સીસ)*[3] માં કહ્યું હતું કે જોકે સામાન્ય રીતે આવક અને મૂડી આવક વચ્ચેનો ભેદ સુપ્રસ્થાપિત હતો અને સરળતાથી લાગુ પડતો હતો, તેમ છતાં એવા કિસ્સાઓ ઉપસ્થિત થતા હતા

[2] [૧૯૪૩] ૧૧ આઇ.ટી.આર. ૫૧૩, ૫૨૧; એલ.આર. ૭૦ આઇ.એ. ૧૮૦, ૧૯૨.
[3] એલ.આર. [૧૯૩૫] એ.સી. ૪૩૧; ૧૯ ટી.સી. ૩૯૦; ૩ આઇ.ટી.આર. (સપ્લિ.) ૧૭.

જ્યાં બાબત સીમારેખા પર હોય અને સમસ્યાનો ઉકેલ દરેક કેસની ચોક્કસ હકીકતો પર લાવવો પડતો હતો. કોઈ અચૂક માપદંડ કે કસોટી નિર્ધારિત કરી શકાય નહીં કે કરવામાં આવેલ નથી અને નિર્ણીત કેસો માત્ર એટલા પૂરતા જ મદદરૂપ થાય છે કે તેઓ સમસ્યા પ્રત્યે અભિગમ અપનાવતી વખતે સુસંગત રીતે ધ્યાનમાં રાખી શકાય તેવા વિચારણાના પ્રકારનો નિર્દેશ કરે છે. પ્રાપ્ત થયેલ ચુકવણીનું સ્વરૂપ સંજોગો અનુસાર બદલાઈ શકે છે. આમ જમીનના પ્લોટના વેચાણના અવેજ તરીકે પ્રાપ્ત થયેલ રકમ સામાન્ય રીતે મૂડી આવક હોઈ શકે છે પરંતુ જો પ્રાપ્તકર્તાનો વ્યવસાય જમીનો ખરીદવાનો અને વેચવાનો હોય, તો તે તેની આવક પણ હોઈ શકે છે. આપણી સમક્ષ રહેલી સમસ્યા પ્રત્યે જુદા જુદા કેસોમાં ધ્યાનમાં લેવામાં આવેલ વિવિધ પ્રકારની વિચારણાઓને ધ્યાનમાં રાખીને અભિગમ અપનાવવાનો રહે છે.

આપણી સમક્ષના કરદાતા એક વ્યવસાય ચલાવતી કંપની છે અને તેણે તે વ્યવસાયના સંબંધમાં પ્રશ્નવાળી રકમ મેળવી હતી. તેથી, આપણે આપણી જાતને પૂછવું પડશે કે એક વેપારીના દૃષ્ટિકોણથી આ બાબતનું હાર્દ શું છે. કરદાતા એવી રજૂઆત કરે છે કે આ રકમ મેળવતી વખતે તે પોતાનો વ્યવસાય, જે ફિલ્મોનું વિતરણ કરવાનો હતો, તે ચલાવી રહી નહોતી, પરંતુ તેણે આ રકમ તે ફિલ્મોનું વિતરણ ન કરવા બદલના વળતર તરીકે અને તે રીતે, એટલે કે પોતાનો વ્યવસાય ન ચલાવવા બદલ મેળવી હતી. કરદાતાના જણાવ્યા મુજબ, તે ત્રણ ફિલ્મોનું વિતરણ કરવાના વ્યવસાયમાં રોકાવાનું બંધ કરવાના બદલામાં તેના દ્વારા આ રકમ મેળવવામાં આવી હતી. અમે માનતા નથી કે આ બાબતનું

આંતરિક વેપારી સ્વરૂપ એવું છે. અહીં એવા કરદાતા હતા જેમનો વ્યવસાય પોતાની જાતે ખરીદેલી અથવા નિર્મિત કરેલી અથવા જેના સંબંધમાં તેણે નિર્માતાઓ સાથેના કરારો હેઠળ વિતરણના અધિકારો મેળવ્યા હતા તેવી ફિલ્મોનું વિતરણ કરવાનો હતો. આ વિતરણ વ્યવસાયના હેતુ માટે કરદાતાને દેખીતી રીતે જ જુદા જુદા સિનેમા હોલના માલિકો સાથે ગોઠવણો હતી. જો કોઈ નિર્માતા સંમત થયા મુજબ કોઈ ફિલ્મ સુપરત કરવામાં નિષ્ફળ જાય તો કરદાતાના વ્યવસાયની જરૂરિયાતોને કારણે ચોક્કસપણે કરદાતાએ તે કરારને ભંગ દ્વારા સમાપ્ત થયેલ ગણાવો પડત અને અન્ય કોઈ ફિલ્મમાં વિતરણનો અધિકાર મેળવવા માટે બીજો કરાર કરવો પડત જેથી પૂરી પાડવામાં ન આવેલી ફિલ્મને બદલે નવી ફિલ્મનું વિતરણ કરીને સિનેમા હોલના માલિકો સાથેની પોતાની પ્રતિબદ્ધતા પૂર્ણ કરવા માટે તે સક્ષમ બની શકે. તેવી જ રીતે જો કરદાતા દ્વારા મેળવવામાં આવેલ કોઈ ચોક્કસ ફિલ્મ જાહેર ઉત્સાહ આકર્ષવામાં નિષ્ફળ જાય, તો વ્યવસાયની જરૂરિયાતોને કારણે કરદાતાએ તે ફિલ્મના વિતરણ માટેનો કરાર રદ કરવા માટે સંબંધિત નિર્માતાઓ સાથે ગોઠવણ કરવી પડત અને વધુ સારી બોક્સ–ઓફિસ આવક લાવે તેવી સંભાવના ધરાવતી અન્ય ફિલ્મમાં વિતરણનો અધિકાર મેળવવા માટે તે જ અથવા અન્ય નિર્માતાઓ સાથે બીજો કરાર કરવો પડત. અગાઉ જણાવેલ દરેક સંજોગોમાં કરારની સમાપ્તિ વ્યવસાયના સામાન્ય ક્રમમાં થઈ હોવાનું સારી રીતે કહી શકાય અને કરારોની આવી સમાપ્તિના પરિણામે અથવા તેના સંબંધમાં કરદાતા દ્વારા ચૂકવવામાં આવેલ અથવા પ્રાપ્ત થયેલ નાણાં ચોક્કસપણે તેના વ્યવસાયના સામાન્ય ક્રમમાં ચૂકવવામાં આવેલ

અથવા પ્રાપ્ત થયેલ તરીકે અને તેથી વેપારી ખર્ચ અથવા વેપારી આવક તરીકે ગણવામાં આવશે. કરદાતા દ્વારા જ્યુપિટર પિક્ચર્સ સાથે અન્ય નિર્માતાઓ સાથે કરારો ન કરવા અથવા અન્ય નિર્માતાઓ પાસેથી મેળવેલ ફિલ્મોનું વિતરણ ન કરવા માટે કોઈ કરાર કરવામાં આવ્યો નહોતો. હકીકતમાં હિસાબી વર્ષમાં કરદાતા પાસે આ ત્રણ સહિત અગિયાર ફિલ્મોના સંબંધમાં વિતરણના અધિકારો હતા. આ ત્રણ કરારો ફિલ્મો રજૂ થયાની સંબંધિત તારીખોથી પાંચ વર્ષનો સમયગાળો પૂરો થતાં સમાપ્ત થઈ ગયા હોત અને સમયગાળાનો માત્ર થોડો જ ભાગ બાકી રહ્યો હતો, જે હકીકત પણ સુસંગત રીતે ધ્યાનમાં રાખી શકાય. આ કરારોના રદીકરણથી કરદાતા, જો તે તેમ કરવાનું પસંદ કરે તો, અન્ય ફિલ્મો મેળવવા માટે મુક્ત બન્યા હશે જેનું આ ફિલ્મોના સ્થાને વિતરણ કરી શકાયું હોત અને જે વધુ સારી બોક્સ–ઓફિસ આવક લાવી શકી હોત. *શોર્ટ બ્રધર્સ, લિ. વિરુદ્ધ ધ કમિશનર્સ ઓફ ઇનલેન્ડ રેવન્યુ*[4] માં લોર્ડ હેનવર્થ, એમ. આર. ની ભાષામાં કહીએ તો, કરદાતાને ચૂકવવામાં આવેલ રકમ ખરેખર તેનો વ્યવસાય ન ચલાવવા બદલનું વળતર નહોતી પરંતુ કરદાતા અને ફિલ્મોના નિર્માતાઓ વચ્ચેના સંબંધને સમાયોજિત કરવા માટે વ્યવસાયના સામાન્ય ક્રમમાં ચૂકવવામાં આવેલ રકમ હતી. જે કરારો રદ કરવામાં આવ્યા હતા તે કોઈપણ રીતે એવા કરારો નહોતા કે જેના પર તમામ વ્યવહારિક હેતુઓ માટે કરદાતાનો સમગ્ર વેપાર રચાયેલો હોય અને કરદાતા દ્વારા પ્રાપ્ત થયેલ ચુકવણી એ *બાર, ક્રોમ્બી એન્ડ કંપની, લિ. વિરુદ્ધ કમિશનર્સ ઓફ ઇનલેન્ડ રેવન્યુ*[5] માં કરદાતાના જહાજ

[4] [૧૯૨૭] ૧૨ ટી.સી. ૯૫૫, ૯૭૩.
[5] [૧૯૪૫] ૨૬ ટી.સી. ૪૦૬.

સંચાલન પદ જેવી કોઈ મૂળભૂત અસ્કયામતના નુકસાન બદલ નહોતી. તેમજ એવું પણ કહી શકાય નહીં કે રદ કરાયેલા કરારો કરદાતાના નફો રળવાના માળખાનું બંધારણ અથવા સમગ્ર માળખું રચતા હતા, જે અર્થમાં *વાન ડેન બર્ગ્સ લિ. વિરુદ્ધ ક્લાર્ક (ઇન્સ્પેક્ટર ઓફ ટેક્સીસ)* (ઉપર મુજબ) માં સંબંધિત બે માર્જરિન વિક્રેતાઓ વચ્ચેનો કરાર હતો. અહીં કરદાતા દ્વારા પોતાના વ્યવસાયના સામાન્ય ક્રમમાં અન્ય કેટલાક સમાન કરારોની સાથે કરવામાં આવેલા ત્રણ કરારો હતા. આ ત્રણ કરારોનો પરસ્પર સંમતિથી અંત લાવવામાં આવ્યો હતો. આ ત્રણ કરારોની સમાપ્તિથી કરદાતાના વ્યવસાયના માળખામાં ધરમૂળથી અથવા જરા પણ અસર કે ફેરફાર થયો નહોતો. ખરેખર, આ ત્રણ કરારો રદ થયા હોવા છતાં કરદાતાનો ફિલ્મોના વિતરણનો વ્યવસાય ઝડપભેર ચાલુ રહ્યો હતો.

કરદાતાના વિદ્વાન કાઉન્સેલે, હાઇકોર્ટની જેમ જ, *શો વોલેસના કેસ* (ઉપર મુજબ) માં પ્રિવી કાઉન્સિલના ચુકાદા પર ભારપૂર્વક આધાર રાખ્યો છે. તે કેસમાં વિતરણ એજન્સી કેટલા સમય સુધી ચાલુ રહેવાની હતી તે અંગે કોઈ નિશ્ચિત સમયગાળો નહોતો, જ્યારે આપણી સમક્ષના કેસમાં કરાર માત્ર પાંચ વર્ષના નિશ્ચિત સમયગાળા માટે જ હતો જેમાંથી નોંધપાત્ર ભાગ પહેલેથી જ પૂર્ણ થઈ ચૂક્યો હતો. *શો વોલેસના કેસ* માં સમગ્ર વિતરણ એજન્સીનું કામકાજ સંપૂર્ણપણે બંધ થઈ ગયું હતું, જ્યારે પ્રશ્નવાળા કરારોની સમાપ્તિથી કરદાતાના વ્યવસાય પર એવી કોઈ ગંભીર અસર જરા પણ થઈ નહોતી. આ ત્રણ કરારો રદ થયા હોવા છતાં તેનો ફિલ્મોના વિતરણનો વ્યવસાય ચાલુ રહ્યો હતો. તેથી, *શો વોલેસના કેસ* માં કદાચ એવું કહી શકાય કે ત્યાં ચૂકવવામાં આવેલ રકમ મૂડી

આવકનું પ્રતિનિધિત્વ કરતી હતી. એવું ધ્યાન દોરવામાં આવ્યું છે કે *શો વોલેસના કેસ* માં અન્ય એજન્સીઓ પણ હતી જે ચાલુ રહી હતી. *શો વોલેસ એન્ડ કંપની વિરુદ્ધ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ, બેંગાલ*[6] ના નામ હેઠળ રિપોર્ટ થયેલા તે કેસનો સંદર્ભ દર્શાવશે કે શો વોલેસ એન્ડ કંપની વેપારીઓ તરીકે અને વિવિધ કંપનીઓના મેનેજિંગ એજન્ટો તરીકે વ્યવસાય ચલાવતી હતી અને તેઓ બે ઓઇલ કંપનીઓના વિતરણ એજન્ટો પણ હતા. કોઈ કંપનીની મેનેજિંગ એજન્સીનો વ્યવસાય ઓઇલ કંપનીઓના ઉત્પાદનોની વિતરણ એજન્સીના વ્યવસાય કરતાં તદ્દન ભિન્ન છે. તે કેસમાં જુદી જુદી મેનેજિંગ એજન્સીઓ બે ઓઇલ કંપનીઓની વિતરણ એજન્સીથી સંપૂર્ણપણે ભિન્ન અને સ્વતંત્ર હતી અને બાબતના આ પાસા પર સર જ્યોર્જ લોન્ડ્સ દ્વારા તેમના ચુકાદાના અંત ભાગમાં ભાર મૂકવામાં આવ્યો હતો જ્યાં તેમણે કહ્યું હતું:—

> "અપીલકર્તા તરફે એવી દલીલ કરવામાં આવી છે કે સામાવાળાનો "વ્યવસાય" હકીકતમાં આખું વર્ષ ચાલુ રહ્યો હતો, અને એક અર્થમાં આ વાત નિઃશંકપણે સાચી છે. તેમના અન્ય સ્વતંત્ર વ્યાપારી હિતો હતા જેને તેમણે આગળ ધપાવવાનું ચાલુ રાખ્યું હતું, અને જેના નફા પર તેમના તરફથી કોઈ વાંધા વિના સામાન્ય ક્રમમાં કર લાદવામાં આવ્યો છે. પરંતુ એ સ્પષ્ટ છે કે આ અપીલમાં પ્રશ્નવાળી રકમને સામાવાળાના અન્ય વ્યવસાયના ચાલુ રહેવા સાથે કોઈ સંબંધ નહોતો. ૧૯૨૮ માં તેમના

[6] [૧૯૩૧] ૫ આઇ.ટી.સી. ૨૧૧.

દ્વારા રળવામાં આવેલ નફો એક અલગ વૃક્ષનું ફળ હતો, એક અલગ ખેતરનો પાક હતો".

જો શો વોલેસ એન્ડ કંપની પાસે બે ઓઇલ કંપનીઓ જેવી જ અન્ય વિતરણ એજન્સીઓ હોત તો *કેલ્સાલ પાર્સન્સ એન્ડ કંપની વિરુદ્ધ કમિશનર્સ ઓફ ઇનલેન્ડ રેવન્યુ*[7] અને અન્ય કેસોમાંના પાછળના નિર્ણયો સાથે તે કેસના નિર્ણયનો મેળ બેસાડવો મુશ્કેલ બનત.

એવી દલીલ કરવામાં આવી છે કે કરારોથી માત્ર ફિલ્મોના વિતરણ માટેની એજન્સી જ ઊભી થઈ નહોતી પરંતુ તે સંયુક્ત કરારો હતા જે અંશતઃ ધીરવામાં આવનાર નાણાં માટે ફિલ્મો પર તારણ ઊભું કરતા અને નિર્માતાઓ ફિલ્મો પૂર્ણ કરવામાં નિષ્ફળ જાય તેવા કિસ્સામાં ફિલ્મો પૂર્ણ કરવાનો અધિકાર પણ આપતા નાણાકીય કરારના બનેલા હતા અને અંશતઃ જે શરતો અને બોલીઓ પર તે ફિલ્મોનો વપરાશ અને વિતરણ કરી શકે તે બાબતમાં કરદાતાને મહત્તમ છૂટ આપતા વિતરણ એજન્સી કરારના બનેલા હતા. એવી દલીલ કરવામાં આવી હતી કે કરારો હેઠળ કરદાતા દ્વારા સંપાદિત કરવામાં આવેલા અધિકારો કરદાતાના વ્યવસાયની મૂડી અસ્કયામતોના સ્વરૂપના હતા અને કરદાતા દ્વારા પ્રાપ્ત થયેલ રકમો આવી મૂડી અસ્કયામતોના વેચાણ અથવા જતી કરવા માટેની કિંમત અથવા અવેજ હતી અથવા તે મૂડી અસ્કયામતોને બિનઉપજાઉ બનાવવા અથવા નાશ કરવા બદલ વળતર તરીકે પ્રાપ્ત થઈ હતી. ઉપર સંદર્ભિત *કેલ્સાલ પાર્સન્સ એન્ડ કંપનીનો કેસ* અને *શોર્ટ બ્રધર્સનો કેસ* એ કારણસર અલગ પાડવાનો

[7] [૧૯૩૮] ૨૧ ટી.સી. ૬૦૮.

પ્રયાસ કરવામાં આવ્યો હતો કે ત્યાં ચુકવણીઓ વેપારી નફો રળવામાં પરિણમવા માટે લક્ષિંત કરારોના રદીકરણના સ બંધમાં કરવામાં આવી હતી, જ્યારે પ્રસ્તુત કેસમાં રદ કરાયેલા કરારો ફિલ્મોમાં અધિકારો મેળવવા તરફ લક્ષિત હતા જેના પર કામ કરવામાં આવે ત્યારે નફો મળવાનો હતો. ઉપર સંક્ષિપ્તમાં જણાવેલ કરારોની શરતો સ્પષ્ટપણે દર્શાવે છે કે તેઓ નાણાકીય કરાર અને વિતરણ એજન્સી કરાર રચે છે. જ્યાં સુધી તેઓ માત્ર નાણાકીય કરારો હતા ત્યાં સુધી તેમણે કરદાતાને તેના દ્વારા ધીરવામાં આવેલ નાણાંથી નિર્માણ થનાર ફિલ્મો પર બોજો આપ્યો હતો પરંતુ તેને ફિલ્મોનું વિતરણ કરવાનો અથવા આવક, નફો કે લાભ રળવા માટે અન્યથા તેના પર કામ કરવાનો કોઈ અધિકાર આપ્યો નહોતો. તેથી, ભાગ્યે જ એવું કહી શકાય કે નાણાકીય કરારો દ્વારા કરદાતાએ તેનો વિતરણ એજન્સીનો વ્યવસાય ચલાવવા માટે મૂડી અસ્કયામતો સંપાદિત કરી હતી. આ બાબતમાં આ કેસ *ગ્લેનબોઇગ યુનિયન ફાયરક્લે કંપની લિ. વિરુદ્ધ કમિશનર્સ ઓફ ઇનલેન્ડ રેવન્યુ*[8] ના કેસથી ભિન્ન પડે છે, કારણ કે તે કેસમાં ફાયર–ક્લેના ક્ષેત્રોના પટ્ટાએ કરદાતાને, જે ફાયર–ક્લેના માલસામાનના ઉત્પાદક હતા, ફાયર–ક્લે કાઢવા અને ફાયર–ક્લેના માલસામાનનું ઉત્પાદન કરવા માટે અધિકૃત કર્યા હતા અને પરિણામે તે કરદાતાના વ્યવસાયની મૂડી અસ્કયામત હતી. વધુમાં, પ્રસ્તુત કેસમાં એવું કોઈ સૂચન નથી કે ફિલ્મોના નિર્માણ માટે કરદાતા દ્વારા ધીરવામાં આવેલ નાણાંનો કોઈ ભાગ બાકી હતો. ધારી લઈએ કે શરૂઆતમાં ફિલ્મો મૂડી અસ્કયામતો બનતી હતી, તો પણ સમગ્ર

[8] [૧૯૨૨] ૧૨ ટી.સી. ૪૨૭.

મૂડી રોકાણ વસૂલ થઈ ગયું હતું અને તારણનો અંત આવી ગયો હતો અને કરારોનો જે ભાગ નાણાકીય કરારો રચતો હતો તે સંપૂર્ણપણે અમલમાં આવી ચૂક્યો હતો અને તેનો અંત આવી ગયો હતો તથા ત્રણેય ફિલ્મો મૂડી અસ્કયામતો રહેવાનું બંધ થઈ ગયું હતું અને કરદાતા કરારોના માત્ર તે ભાગ હેઠળ જ ફિલ્મો ધારણ કરી રહ્યા હતા જે વિતરણ એજન્સી કરારો રચતો હતો જે એકમાત્ર અસ્તિત્વમાં રહ્યા હતા. આ સંજોગોમાં કરદાતા દ્વારા પ્રાપ્ત થયેલ રકમ માત્ર "કમિશન પેટે" જ પ્રાપ્ત થઈ હતી, એટલે કે, જો કરારો સમાપ્ત કરવામાં આવ્યા ન હોત તો તેણે જે કમિશન મેળવ્યું હોત તેના નુકસાન બદલના વળતર તરીકે. અમારા મતે, બનેલી ઘટનાઓમાં, કરદાતા દ્વારા પ્રાપ્ત થયેલ રકમ વેચવામાં આવેલ અથવા જતી કરવામાં આવેલ અથવા નાશ પામેલ અથવા બિનઉપજાઉ બનાવાયેલ કોઈપણ મૂડી અસ્કયામતોની કિંમત તરીકે પ્રાપ્ત થઈ નહોતી, પરંતુ *શોર્ટ બ્રધર્સના કેસ* (ઉપર મુજબ) માં ન્યાયમૂર્તિ રોલેટની ભાષામાં કહીએ તો, સદર રકમ કરદાતા દ્વારા તેના ચાલુ વિતરણ એજન્સીના વ્યવસાયના ક્રમમાં તે ચાલુ વ્યવસાયમાંથી જ પ્રાપ્ત થઈ હતી. અમારા ચુકાદા મુજબ, પ્રસ્તુત કેસની હકીકતો અને સંજોગોમાં, તે *શો વોલેસના કેસ* અથવા *વાન ડેન બર્ગના કેસ* અથવા *બાર ક્રોમ્બીના કેસ* માં પ્રસ્થાપિત સિદ્ધાંતોને બદલે *શોર્ટ બ્રધર્સ* અને *કેલ્સાલ પાર્સન્સ એન્ડ કંપનીના કેસો* માં પ્રસ્થાપિત સિદ્ધાંતો હેઠળ આવે છે.

ઇન્ડિયન ઇન્કમ ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૨૨ ની કલમ ૧૦ (૫–એ) નો સંદર્ભ લેવામાં આવ્યો હતો, અને એવી દલીલ કરવામાં આવી હતી કે તે પેટા–કલમની ભાષા ગર્ભિત રીતે દર્શાવે છે કે રૂ. ૨૬,૦૦૦ (રૂપિયા છવીસ હજાર) ની રકમ

મૂડી આવક હતી. અમે આ સૂચન સ્વીકારવા અસમર્થ છીએ. તે પેટા–કલમ દેખીતી રીતે જ જંગી વળતરની ચુકવણી પર મેનેજિંગ એજન્સીના કરારો સમાપ્ત કરવામાં આવવાના દુરુપયોગને અટકાવવા અને આવા કેસોમાં *શો વોલેસના કેસ* માંના ચુકાદાના લાગુ પડવાને રદબાતલ કરવા માટે દાખલ કરવામાં આવી હતી. પરંતુ તે પેટા–કલમથી અનિવાર્યપણે એવું ફલિત થતું નથી કે જો તે પેટા–કલમ ન હોત તો તેમાં ઉલ્લેખિત પ્રકારની ચુકવણીને તમામ કિસ્સાઓમાં મૂડી આવક તરીકે ગણવામાં આવી હોત.

ઉપર જણાવેલ કારણોસર સંદર્ભિત પ્રશ્નનો જવાબ અમારા મતે હકારમાં આપવો જોઈતો હતો અને અમે તદનુસાર તેનો જવાબ આપીએ છીએ. તેથી, સમગ્ર ખર્ચ સહિત અપીલ મંજૂર કરવામાં આવે છે.

ન્યાયમૂર્તિ ભગવતી.—મને મારા લોર્ડ મુખ્ય ન્યાયમૂર્તિ દ્વારા હમણાં જ આપવામાં આવેલ ચુકાદો વાંચવાનું સૌભાગ્ય પ્રાપ્ત થયું હતું પરંતુ દિલગીરી સાથે જણાવું છું કે હું તેની સાથે સંમત થઈ શકતો નથી.

પ્રસ્તુત અપીલ તરફ દોરી જતી હકીકતો તે ચુકાદામાં સંપૂર્ણપણે જણાવવામાં આવેલ છે અને તેનું પુનરાવર્તન કરવું જરૂરી નથી. જોકે, જ્યુપિટર પિક્ચર્સ અને કરદાતા વચ્ચે થયેલા ત્રણ કરારો પૈકીના નમૂનારૂપ તારીખ ૧૭ સપ્ટેમ્બર, ૧૯૪૧ ના રોજના કરારના સુસંગત ભાગો અહીં નીચે મુજબ જણાવી શકાય:

"જ્યારે નિર્માતાએ 'કન્નગી' નામના તમિલ બોલપટ, જે હવે પછી સદર ચિત્રપટ તરીકે ઉલ્લેખિત છે, તેનું નિર્માણ હાથ પર લીધું છે.....અને જ્યારે સદર નિર્માણના હેતુ માટે નિર્માતાએ નાણાકીય સહાય માટે અને વિતરકો દ્વારા તેમની સંસ્થા મારફતે સદર ચિત્રપટના વિતરણ અને વપરાશ માટે વિતરકોનો સંપર્ક કર્યો છે અને વિતરકો હવે પછી જણાતી શરતોએ અને રીતે નિર્માતાને કુલ મળીને રૂ. ૫૭,૦૦૦ ની રકમ ધીરીને આવી નાણાકીય સહાય પૂરી પાડવા અને નિર્માતા દ્વારા વિનંતી કર્યા મુજબ તેમની સંસ્થા મારફતે સદર ચિત્રપટનું વિતરણ અને વપરાશ કરવા સંમત થયા છે.....:—

ખંડ ૧. વિતરકો નિર્માતાને હવે પછી જણાવેલ રીતે કુલ મળીને માત્ર રૂ. ૫૭,૦૦૦ ની રકમ ધીરશે:

(એ) આ દસ્તાવેજના અમલ વખતે માત્ર રૂ. ૭,૦૦૦ ની રકમ ધીરવામાં આવશે;

(બી) ૫,૦૦૦ ફૂટ ફિલ્મ પૂર્ણ થાય અને કાચું સંપાદન થઈ જાય તથા તેની રશપ્રિન્ટ બતાવવામાં આવે કે તરત જ વધુ રૂ. ૫,૦૦૦ ની રકમ ધીરવામાં આવશે;

(સી) વધુ ૧૦,૦૦૦ ફૂટ ફિલ્મ પૂર્ણ થાય કે તરત જ વધુ રૂ. ૧૦,૦૦૦ ની રકમ ધીરવામાં આવશે;

(ડી) વધુ ૧૫,૦૦૦ ફૂટ ફિલ્મ પૂર્ણ થાય કે તરત જ વધુ રૂ. ૧૦,૦૦૦ ની રકમ ધીરવામાં આવશે;

(ઈ) ચિત્રપટના શૂટિંગના છેલ્લા દિવસે વધુ રૂ. ૧૨,૦૦૦ ની રકમ ધીરવામાં આવશે;

(એફ) ચિત્રપટ સેન્સર બોર્ડ દ્વારા પસાર થાય અને ફિલ્મની ૧૨ નકલો વિતરકોને સુપરત કરવામાં આવે કે તરત જ વધુ રૂ. ૧૦,૦૦૦ ની રકમ ધીરવામાં આવશે; અને બાકીની રૂ. ૩,૦૦૦ ની રકમ નિર્માતા વતી વિતરકો દ્વારા વખતોવખત કરવામાં આવનાર સદર ચિત્રપટ અંગેના પ્રેસ પ્રચારના હેતુ માટે ઉપયોગમાં લેવા સારુ વિતરકો દ્વારા પોતાની પાસે રાખવામાં આવશે. વિતરકો પોતાની સંપૂર્ણ મુનસફીથી પોતાને યોગ્ય અને ઉચિત લાગે તે રીતે પ્રચાર માટે સદર રકમનો ઉપયોગ કરી શકશે.

ખંડ ૩. વિતરકો તેમના દ્વારા કરવામાં આવેલ સદર ચિત્રપટની વસૂલાતમાંથી:

(એ) સદર ચિત્રપટના સંબંધમાં પ્રચાર માટે તેમના દ્વારા ખર્ચવામાં આવેલ તમામ રકમો પોતાને ચૂકવશે, આવો ખર્ચ નિર્માતાની સંમતિ મેળવ્યા પછી જ કરવામાં આવેલ હોવો જોઈએ;

(બી) હવે પછી જોગવાઈ કર્યા મુજબ સદર ચિત્રપટના સંબંધમાં પોતાનું વિતરણ કમિશન પોતાને ચૂકવશે; અને

(સી) ૩. ૫૭,૦૦૦ નું સમગ્ર ધિરાણ સંપૂર્ણપણે વસૂલ અને ચૂકતે ન થઈ જાય ત્યાં સુધી ઉપલબ્ધ સિલક પોતાને ચૂકવશે.

ખંડ ૬. જો વિતરકો સદર ચિત્રપટના પ્રથમ પ્રદર્શનની તારીખથી દોઢ વર્ષ પૂર્ણ થાય તે રોજ અથવા તે પહેલાં અગાઉ જણાવેલ રીતે સદર ચિત્રપટની વસૂલાતમાંથી ઉપર જણાવ્યા મુજબ તેમને લેણી નીકળતી પૂરેપૂરી રકમ વસૂલ કરવામાં નિષ્ફળ જાય, તો નિર્માતા તે સમયે તેમના તરફથી જે કંઈ બાકી રકમ લેણી નીકળતી હોય તે વાર્ષિક ૧૨ ટકાના ચક્રવૃદ્ધિ વ્યાજ સાથે વિતરકોને ચૂકવવા માટે જવાબદાર રહેશે, સદર વ્યાજની ગણતરી સદર દોઢ વર્ષ પૂર્ણ થયાની તારીખથી સદર બાકી રકમ પર કરવામાં આવશે અને સદર ચુકવણી ત્યારથી એક મહિનો પૂર્ણ થાય તે પહેલાં કરવાની રહેશે.

ખંડ ૧૫. અને આથી વિતરકો અને નિર્માતા વચ્ચે સ્પષ્ટપણે સંમતિ સાધવામાં આવે છે કે જ્યાં સુધી વિતરકો દ્વારા ધીરવામાં આવનાર ૩. ૫૭,૦૦૦ ની સમગ્ર રકમ પૂરેપૂરી પરત ચૂકવવામાં અને વસૂલ કરવામાં ન આવે અને આ હેઠળ ઉદ્ભવતા વિતરકોના અન્ય તમામ દાવાઓ સંપૂર્ણપણે સંતોષવામાં ન આવે ત્યાં સુધી સદર ચિત્રપટની નેગેટિવ અને પોઝિટિવ નકલો વિતરકોને જે કંઈ રકમ લેણી નીકળતી હોય તેના માટે તારણ બનશે અને જો તે નિર્માતા અથવા તેના વતી અન્ય કોઈના

કબજામાં હશે, તો તેમના દ્વારા માત્ર વિતરકોના ટ્રસ્ટી તરીકે જ ધારણ કરવામાં આવશે.

ખંડ ૧૯. જો નિર્માતા અગાઉ જોગવાઈ કર્યા મુજબ સેન્સર બોર્ડ દ્વારા યોગ્ય રીતે પસાર કરાયેલ સદર ચિત્રપટની સદર નકલો સદર મુદત પહેલાં, એટલે કે ૧–૫–૧૯૪૨ પહેલાં સુપરત કરવામાં નિષ્ફળ જાય, તો નિર્માતા વિતરકોના વિકલ્પે વિતરકો દ્વારા નિર્માતાને ધીરવામાં આવેલ રકમ, જેમાં પ્રચારના સંબંધમાં વિતરકો દ્વારા ખર્ચવામાં આવેલ નાણાંનો સમાવેશ થાય છે, તેના પર વાર્ષિક ૧૨ ટકાના વ્યાજ સાથે વિતરકોને ચૂકવવા માટે જવાબદાર બનશે. પરંતુ જો સદર ચિત્રપટ ત્યારબાદ બે મહિનાની અંદર, એટલે કે ૧–૭–૧૯૪૨ ના રોજ અથવા તે પહેલાં સુપરત કરવામાં ન આવે, તો વિતરકો તેમના વિકલ્પે પોતાના ખર્ચે ચિત્રપટ પૂર્ણ કરી શકશે અને આવા કિસ્સામાં નિર્માતા તમામ ખર્ચાઓ માટે તેના પર વાર્ષિક ૧૨ ટકાના ચક્રવૃદ્ધિ વ્યાજ સાથે વિતરકો પ્રત્યે જવાબદાર રહેશે અને વિતરકોને ઉપર જણાવ્યા મુજબ વિતરણ, વેચાણ વગેરે અંગેના તમામ અધિકારો રહેશે.

ખંડ ૨૦. આ કરારમાં જણાવેલ પાંચ વર્ષનો સમયગાળો પૂર્ણ થતાં, વિતરકો સામાન્ય ઘસારાને આધીન રહીને અને ઉપરના ખંડ (૬) માં જણાવ્યા મુજબની આવી વસૂલ ન થયેલી રકમ, જો કોઈ હોય તો, નિર્માતા પાસેથી વિતરકોને પરત મળવાને આધીન રહીને, સદર

ચિત્રપટની ફિલ્મોની તમામ નકલો અને લોન તથા વેચાણપાત્ર પ્રચાર સામગ્રીનો બાકીનો જથ્થો નિર્માતાને પરત કરશે".

સદર ત્રણ કરારો તારીખ ૧૭ સપ્ટેમ્બર, ૧૯૪૧, ૧૬ જુલાઈ, ૧૯૪૨ અને ૧૦ મે, ૧૯૪૫ ના રોજના હતા, જેમાંથી દરેકની મુદત પાંચ વર્ષ ચાલવાની હતી જે અનુક્રમે ૧૬ સપ્ટેમ્બર, ૧૯૪૬, ૧૫ જુલાઈ, ૧૯૪૭ અને ૯ મે, ૧૯૫૦ ના રોજ પૂરી થતી હતી.

આમાં અમારા દ્વારા નિર્ણય કરવાનો એકમાત્ર પ્રશ્ન એ છે કે શું ૩૧ ઓક્ટોબર, ૧૯૪૫ ના રોજ સદર ત્રણ કરારો રદ થતાં જ્યુપિટર પિક્ચર્સ પાસેથી કરદાતા દ્વારા પ્રાપ્ત થયેલ રૂ. ૨૬,૦૦૦ ની ચુકવણી મૂડી આવક છે કે પછી આકારણી વર્ષ ૧૯૪૬–૪૭ માં કરને પાત્ર આવક, નફો કે લાભ છે.

કરદાતા નિઃશંકપણે વિતરકોનો વ્યવસાય ચલાવી રહ્યા હતા જેમાં અનિવાર્ય પરિણામ સ્વરૂપે વિતરણના હેતુ માટે ફિલ્મો હસ્તગત કરવાનો સમાવેશ થતો હતો. તે ફિલ્મો કાં તો તેના દ્વારા નિર્મિત કરી શકાતી હતી અથવા નિર્માતાઓ કે જેઓ વિતરણના હેતુ માટે તેને ભાડે આપતા હતા તેમની પાસેથી તેના દ્વારા હસ્તગત કરી શકાતી હતી. જોકે, વિતરકોના આ વ્યવસાયમાં એક પ્રવૃત્તિ એવી હતી જે નિર્માતાઓને ફિલ્મોનું નિર્માણ કરવા સક્ષમ બનાવવા માટે નિર્માતાઓને નાણાં ધીરવાની બનેલી હતી અને નિર્માતાઓ અને વિતરકો તરીકે કરદાતા વચ્ચે જે કરારો કરવામાં આવ્યા હતા તે સંયુક્ત કરારો હતા, જેમાં નાણાકીય સહાય અંગેની શરતો તેમજ કરદાતા દ્વારા તેમને પૂરી પાડવામાં

આવેલ નાણાકીય સહાયથી નિર્માતાઓ દ્વારા આ રીતે નિર્મિત ફિલ્મોના વિતરણ અને વપરાશ અંગેની શરતોનો સમાવેશ કરવામાં આવ્યો હતો. તે માત્ર ચિત્રપટોના વિતરણ અને વપરાશ માટેના કરારો નહોતા કે જેને પોતાની મેળે મૂડીના કોઈ રોકાણની જરૂર ન પડે પરંતુ માત્ર ચિત્રપટોના વિતરણ અને વપરાશના કાર્યનો જ સમાવેશ થાય. ઉપર જણાવેલ શરતો કરદાતાના હિતોનું રક્ષણ કરવાના હેતુથી ઘડવામાં આવી હતી કારણ કે તેણે ફિલ્મોનું નિર્માણ કરવાના હેતુ માટે નિર્માતાઓને નોંધપાત્ર રકમો ધીરી હતી. ચિત્રપટોના વિતરણ અને વપરાશમાંથી કરદાતાને મળતા કમિશન ઉપરાંત, જે ચોક્કસપણે વિતરકો તરીકેના તેના વ્યવસાય ચલાવવાના ક્રમમાં તેની મહેસૂલી આવક ગણાશે, તે કરારોની શરતો હેઠળ ચિત્રપટોના નિર્માણ માટે તેણે કરેલા ધિરાણોની રકમો તેમજ તેના પરનું વ્યાજ પોતાને પરત ચૂકવવા માટે હકદાર હતી અને કરારોમાં એવી પણ જોગવાઈ કરવામાં આવી હતી કે ચિત્રપટોની નેગેટિવ અને પોઝિટિવ નકલો માત્ર નિર્માતાઓને તેના દ્વારા ધીરવામાં આવેલ રકમોના સંબંધમાં જ નહીં પરંતુ કરારો હેઠળ ઉદ્ભવતા અન્ય તમામ દાવાઓના સંબંધમાં પણ કરદાતાને જે કંઈ રકમ લેણી નીકળતી હોય તેના માટે તારણ બનશે. ચિત્રપટોની નેગેટિવ અને પોઝિટિવ નકલો જો નિર્માતાઓ અથવા તેમના વતી અન્ય કોઈના કબજામાં હોય તો તે તેમના દ્વારા માત્ર કરદાતાના ટ્રસ્ટીઓ તરીકે જ ધારણ કરવામાં આવશે અને કરદાતાને તેના પર એક પ્રકારના માલિકી હકો આપવામાં આવ્યા હતા. જો ચિત્રપટો નિર્દિષ્ટ મુદતની અંદર સુપરત કરવામાં ન આવે તો કરદાતા તેને પૂર્ણ કરવા માટે સ્વતંત્ર હતા અને આવા કિસ્સામાં નિર્માતાઓ તમામ

ખર્ચાઓ માટે વાર્ષિક ૧૨ ટકાના ચક્રવૃદ્ધિ વ્યાજ સાથે તેના પ્રત્યે જવાબદાર હતા અને વિતરકો તરીકેના તમામ અધિકારો તેના પર લાગુ થવાના હતા. કરારોમાં જણાવેલ પાંચ વર્ષનો સમયગાળો પૂર્ણ થયા પછી કરારો હેઠળની તમામ વસૂલ ન થયેલી રકમો નિર્માતાઓ પાસેથી તેને મળવાને આધીન રહીને, ફિલ્મોની નકલો અને અન્ય તમામ પ્રચાર સામગ્રી કરદાતા દ્વારા નિર્માતાઓને પરત કરવાની હતી.

આ કરારોની શરતો હેઠળ કરદાતા નિર્માતાઓ પાસેથી શું હસ્તગત કરી રહ્યા હતા? શું તે પોતાની આવક, નફો કે લાભ રળવા સારુ વિતરણ અને વપરાશ દ્વારા જેના પર પોતે કામ કરશે તેવી મૂડી અસ્કયામતો હસ્તગત કરી રહ્યા હતા કે પછી તે વિતરકો તરીકેના પોતાના વ્યવસાયનો વેપારી માલ હસ્તગત કરી રહ્યા હતા? જો તે આ રીતે હસ્તગત કરેલી મૂડી અસ્કયામતો હોય, તો તેને હસ્તગત કરવા માટે તેણે નિર્માતાઓને ધીરેલા નાણાં અનિવાર્યપણે મૂડી ખર્ચ ગણાશે અને તેના દ્વારા તેના હિસાબોમાં વેપારી ખર્ચ તરીકે ઉધારવામાં આવશે નહીં, જે સ્થિતિ ત્યારે હોત જો કરારોની શરતો હેઠળ તેણે જે હસ્તગત કર્યું હતું તે તેના વ્યવસાયનો માત્ર વેપારી માલ હોત. ચિત્રપટોના વિતરણ અને વપરાશ દ્વારા તેણે કરેલી વસૂલાત નિઃશંકપણે વેપારી આવક ગણાશે અને, તેથી, આવક, નફો કે લાભ ગણાશે અને તેનો કોઈ ભાગ તેના મૂડી ખાતામાં જશે નહીં. જોકે, ચિત્રપટોના નિર્માણ માટે તેણે જે નાણાં ધીર્યા હતા તે જ્યારે અને જે રીતે વસૂલ થાય ત્યારે તેના દ્વારા તેના હિસાબોમાં મૂડી આવક તરીકે જમા કરવામાં આવશે અને તેને ચોક્કસપણે વેપારી આવક તરીકે ગણવામાં આવશે નહીં. આમ

મૂડી ખાતા અને વેપારી ખાતા વચ્ચે સ્પષ્ટ ભેદ હતો, ચિત્રપટોના નિર્માણ પેટે ધીરવામાં આવેલ રકમો મૂડી ખર્ચ હતી અને આ ધિરાણોની પરત ચુકવણી જ્યારે અને જે રીતે કરવામાં આવે ત્યારે મૂડી આવક હતી, જે ચિત્રપટોના વિતરણ અને વપરાશમાં તેના દ્વારા ખર્ચવામાં આવેલ નાણાં કે જે વેપારી ખર્ચ હતા અને આવા વિતરણ અને વપરાશમાંથી તેના દ્વારા મેળવવામાં આવેલ કમિશન કે જે વેપારી આવક હતી તેનાથી ભિન્ન હતી. જેવી રીતે ખાણકામના પટ્ટાઓ અને કરદાતા દ્વારા મેળવવામાં આવેલ અન્ય પ્રકારના માલિકી હકોના કિસ્સાઓમાં તે કરદાતાને તેના પર કામ કરવા અને આવક, નફો કે લાભ રળવા માટે ઉપલબ્ધ મૂડી અસ્કયામતો હોય છે, તેવી જ રીતે આ ચિત્રપટોના કિસ્સામાં પણ જે તેણે તેનું વિતરણ અને વપરાશ કરવા સારુ પોતાને ઉપલબ્ધ રહે તે માટે નિર્માતાઓને નાણાં ધીરીને હસ્તગત કર્યા હતા, કરારોની શરતો હેઠળ તે જે હસ્તગત કરશે તે મૂડી અસ્કયામતો હશે અને જો ત્યારબાદ તેના દ્વારા આ મૂડી અસ્કયામતો તબદીલ કરતો અથવા કિંમત બદલ તેને જતી કરતો કોઈ કરાર કરવામાં આવે, તો તેમાંથી જે કંઈ ચુકવણી મળશે તે મૂડી આવક હશે અને વેપારી આવક નહીં. કરારો હેઠળ વિતરણ અને વપરાશ માટેના કમિશન તરીકે તે આવકના નામાભિધાનથી આ સ્થિતિમાં કોઈ ફરક પડશે નહીં અને એ હકીકતથી પણ કોઈ ફરક પડશે નહીં કે, જ્યારે સદર ત્રણ કરારો રદ કરવામાં આવ્યા તે સમયે, શરૂઆતમાં ધીરવામાં આવેલ નાણાંનો કોઈ ભાગ બાકી રહ્યો નહોતો અને આ ચિત્રપટો પૂરતી કરદાતાની એકમાત્ર પ્રવૃત્તિ ત્યારે તેના વિતરણ અને વપરાશ પૂરતી જ સીમિત હતી. કરારો સંયુક્ત કરારો હતા અને આપણે જે જોવાનું છે તે એ

છે કે કરારોની શરતો હેઠળ કરદાતાએ આ ચિત્રપટોમાં કયા અધિકારો સંપાદિત કર્યા હતા. તેને કરારોના સમગ્ર સમયગાળા દરમિયાન આ ચિત્રપટોમાં માત્ર તેના નિર્માણ માટે તેણે કરેલા ધિરાણોના સંબંધમાં જ નહીં પરંતુ કરારોની શરતો હેઠળના અન્ય તમામ દાવાઓના સંબંધમાં પણ એક પ્રકારના માલિકી હકો હતા અને કરારો ચાલુ હોવા દરમિયાન કોઈ ચોક્કસ સમયે ધિરાણોની પૂરેપૂરી રકમ તેને પરત ચૂકવાઈ જવાના આકસ્મિક સંજોગથી તે અધિકારોનું સ્વરૂપ બદલાઈ જશે નહીં. જો તેણે મૂડી અસ્કયામતો સંપાદિત કરી હોય તો તે અસ્કયામતો કરારોના સમગ્ર સમયગાળા દરમિયાન તે તરીકે જ તેના કબજામાં ચાલુ રહી હતી અને કરારોની તારીખોએ મૂડી અસ્કયામતો તરીકે જે સંપાદિત કરવામાં આવ્યું હતું તેને ચિત્રપટોના વિતરણ અને વપરાશના તેના વ્યવસાયના વેપારી માલમાં રૂપાંતરિત કરવાના હેતુ માટે કોઈપણ વચગાળાના સમયે શું સ્થિતિ પ્રવર્તતી હતી તે જોવું કાયદેસર ગણાશે નહીં.

જો કરારોના અર્થઘટન પર આ સાચી સ્થિતિ હોય તો તેમાંથી એ ફલિત થાય છે કે ૩૧ ઓક્ટોબર, ૧૯૪૫ ના રોજ કરદાતા દ્વારા જે કરવામાં આવ્યું હતું તે અવેજ બદલ નિર્માતાઓને આ મૂડી અસ્કયામતો જતી કરવાનું હતું. ૧૭ સપ્ટેમ્બર, ૧૯૪૧, ૧૬ જુલાઈ, ૧૯૪૨ અને ૧૦ મે, ૧૯૪૫ ના કરારો પૂરતી આ મૂડી અસ્કયામતો અનુક્રમે ૧૬ સપ્ટેમ્બર, ૧૯૪૬, ૧૫ જુલાઈ, ૧૯૪૭ અને ૯ મે, ૧૯૫૦ સુધી ચાલુ રહેવાની હતી. દરેકને જતી કરવા માટેના અવેજ તરીકે રૂ. ૮,૬૬૬–૧૦–૮ ની રકમ નક્કી કરવામાં આવી હતી અને જે મૂડી અસ્કયામતો સંપાદિત કરવામાં આવી હતી તે તમામ કરદાતા દ્વારા ૩૧

ઓક્ટોબર, ૧૯૪૫ ની અસરથી નિર્માતાઓને જતી કરવામાં આવી હતી. આ રીતે કરદાતા દ્વારા પ્રાપ્ત થયેલ ચુકવણી મૂડી અસ્કયામતો જતી કરવાની કિંમત હોવાથી માત્ર મૂડી આવક જ હોઈ શકે અને તેને જરા પણ વેપારી આવક ગણી શકાય નહીં.

એ વાત સુપ્રસ્થાપિત છે કે આવકની પ્રાપ્તિ અને મૂડીની પ્રાપ્તિ વચ્ચે તથા આવકના ખર્ચ અને મૂડીના ખર્ચ વચ્ચે ભેદ પાડવાની સમસ્યા ઉકેલવી હંમેશા સરળ હોતી નથી. જોકે સામાન્ય રીતે આ ભેદ સુપ્રસ્થાપિત છે અને સરળતાથી લાગુ પડે છે, તેમ છતાં વખતોવખત એવા કિસ્સાઓ ઉપસ્થિત થાય છે જ્યાં બાબત સીમારેખા પર હોય અને તેને આવક અથવા મૂડીમાં મૂકવાનું કાર્ય અત્યંત સૂક્ષ્મ બની જાય છે. "જ્યારે દરેક કેસ તેની પોતાની હકીકતો પર આધારિત હોવાનું જણાય છે, અને કોઈ અચૂક માપદંડ બહાર આવતો નથી, તેમ છતાં નિર્ણયો દૃષ્ટાંતો તરીકે અને સમસ્યા પ્રત્યે અભિગમ અપનાવતી વખતે સુસંગત રીતે ધ્યાનમાં રાખી શકાય તેવા વિચારણાઓના પ્રકારના નિર્દેશો પૂરા પાડવા તરીકે ઉપયોગી છે.....આવકનું સ્વરૂપ જે વેપારના સંબંધમાં તે ઉદ્ભવે છે તે વેપારના સ્વરૂપ અનુસાર બદલાઈ શકે છે. કારખાનાના વેચાણની કિંમત સામાન્ય રીતે મૂડી આવક હોય છે, પરંતુ જે વ્યક્તિનો વ્યવસાય કારખાના ખરીદવાનો અને વેચવાનો હોય તેના કિસ્સામાં તે મહેસૂલી આવક હોઈ શકે છે" (*વાન ડેન બર્ગ્સ, લિ. વિરુદ્ધ ક્લાર્ક (એચ. એમ. ઇન્સ્પેક્ટર ઓફ ટેક્સીસ)*[9] માં લોર્ડ મેકમિલન દ્વારા). એ બાબત પણ ધ્યાનમાં

[9] [૧૯૩૫] ૧૯ ટી.સી. ૩૯૦, ૪૨૮, ૪૩૧.

રાખી શકાય કે ઇન્ડિયન ઇન્કમ–ટેક્સ એક્ટની જોગવાઈઓ ઇંગ્લિશ ઇન્કમ–ટેક્સના કાયદાઓની જોગવાઈઓ સાથે સમાન વિષયવસ્તુ ધરાવતી નથી જેથી ઇંગ્લિશ અધિનિયમો પરના નિર્ણયો સામાન્ય રીતે ભારતીય અધિનિયમોનું અર્થઘટન કરવામાં કોઈ સહાયરૂપ થતા નથી (જુઓ *કમિશનર ઓફ ઇન્કમ–ટેક્સ વિરુદ્ધ શો વોલેસ એન્ડ કંપની*[10] માં અને *રાજા બહાદુર કામાક્ષ્ય નારાયણ સિંહ ઓફ રામગઢ વિરુદ્ધ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ, બિહાર એન્ડ ઓરિસ્સા*[11] માં પ્રિવી કાઉન્સિલના અવલોકનો).

જોકે, બાર સમક્ષ જે આધારભૂત ચુકાદાઓ ટાંકવામાં આવ્યા હતા તેનો ટૂંકમાં સંદર્ભ લઈ શકાય. અપીલકર્તાના કાઉન્સેલે એ સ્થિતિના સમર્થનમાં ખાસ કરીને *શોર્ટ બ્રધર્સ, લિ. વિરુદ્ધ ધ કમિશનર્સ ઓફ ઇનલેન્ડ રેવન્યુ*[12] અને *કેલ્સાલ પાર્સન્સ એન્ડ કંપની વિરુદ્ધ કમિશનર્સ ઓફ ઇનલેન્ડ રેવન્યુ*[13] ના નિર્ણયો પર આધાર રાખ્યો હતો કે પ્રસ્તુત કેસમાં કરારોનું રદીકરણ અને કરદાતા દ્વારા રૂ. ૨૬,૦૦૦ ની પ્રાપ્તિ નિર્માતાઓ અને કરદાતા વચ્ચેના સંબંધોને સમાયોજિત કરવા સારુ વ્યવસાયના સામાન્ય ક્રમમાં હતી અને માત્ર ચાલુ વ્યવસાયના ક્રમમાં તે ચાલુ વ્યવસાયમાંથી જ થયેલી પ્રાપ્તિ હતી અને બીજું કંઈ નહીં. એવી રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે પ્રશ્નવાળા સ્વરૂપના કરારો કરવા તે કરદાતાના વ્યવસાયનો અનિવાર્ય ભાગ હતો અને આવા કરારોમાં વખતોવખત

[10] [૧૯૩૨] એલ.આર. ૫૯ આઇ.એ. ૨૦૬, ૨૧૨.
[11] [૧૯૪૩] એલ.આર. ૭૦ આઇ.એ. ૧૮૦, ૧૮૮.
[12] [૧૯૨૭] ૧૨ ટી.સી. ૯૫૫.
[13] [૧૯૩૮] ૨૧ ટી.સી. ૬૦૮.

ફેરફાર કરવામાં આવે અથવા તે સમાપ્ત કરવામાં આવે તે તેના વ્યવસાયની સામાન્ય ઘટના હતી. તેથી કરદાતા જેવા વ્યવસાયની એ સામાન્ય ઘટના હતી કે કરારોમાં ફેરફાર કરવામાં આવે અને કરારોના લાભો જતા કરવામાં કરદાતા તેના વ્યવસાયની કાયમી અસ્કયામત તરીકે વર્ણવી શકાય તેવી કોઈ વસ્તુ જતી કરી રહ્યા હોવાનું કહી શકાય નહીં.

જો પ્રશ્નવાળા કરારો બીજા કશા વિના માત્ર વિતરણ કરારો જ હોત તો આ સ્થિતિ ટકી શકે તેવી હોત. તો પછી આવા કરારો કરવા તે કરદાતાના વ્યવસાયનો અનિવાર્ય ભાગ બન્યો હોત અને તેમાં ફેરફાર કરવો કે તેને સમાપ્ત કરવા અને પક્ષકારો વચ્ચેના સંબંધોને સમાયોજિત કરવા તે પણ તેના વ્યવસાયની સામાન્ય ઘટના બની હોત. આ બંનેમાંથી કોઈપણ કેસમાં કોઈ મૂડી અસ્કયામતના મૂલ્યમાં ઘટાડો થયો હોવાનો અથવા કરદાતાના વ્યવસાયના હેતુ માટે તે ઓછી ઉપયોગી બની હોવાનો કોઈ પ્રશ્ન નહોતો. ન્યાયમૂર્તિ રોલેટે *શોર્ટ બ્રધર્સ, લિ. વિરુદ્ધ ધ કમિશનર્સ ઓફ ઇનલેન્ડ રેવન્યુ* (ઉપર મુજબ) માં પૃષ્ઠ ૯૬૮ પર અવલોકન કર્યું હતું કે નાણાં કરદાતાના વ્યવસાયના કોઈ ભાગની સમાપ્તિના સંબંધમાં પ્રાપ્ત થયા નહોતા કે *ગ્લેનબોઈગના કેસ*[14] માંની રકમની જેમ કોઈ મૂડી અસ્કયામતના સંબંધમાં પણ પ્રાપ્ત થયા નહોતા. લોર્ડ ફ્લેમિંગે પણ *કેલ્સાલ પાર્સન્સ એન્ડ કંપની વિરુદ્ધ કમિશનર્સ ઓફ ઇનલેન્ડ રેવન્યુ* (ઉપર મુજબ) માં પૃષ્ઠ ૬૨૨ પર બાબતના આ પાસા પર ભાર મૂક્યો હતો કે એવું કોઈ તારણ નહોતું કે સમાપ્તિના પરિણામે કોઈ મૂડી અસ્કયામતના મૂલ્યમાં ઘટાડો

[14] [૧૯૨૨] ૧૨ ટી.સી. ૪૨૭.

થયો હતો અથવા તે કરદાતાના વ્યવસાયના હેતુ માટે ઓછી ઉપયોગી બની હતી. જો તે કેસોમાં કરદાતાઓએ પ્રશ્નવાળા કરારોની રૂએ એવી મૂડી અસ્કયામતો સંપાદિત કરી હોત કે જેના પર તેઓ આવક, નફો કે લાભ રળવા સારુ કામ કરી શક્યા હોત, તો સદર કરારોની સમાપ્તિ પર પ્રાપ્ત થયેલ ચુકવણીઓને ચોક્કસપણે વેપારી આવક તરીકે નહીં પરંતુ મૂડી આવક તરીકે અને તે નાતે કરને પાત્ર નહીં હોવાનું ઠેરવવામાં આવ્યું હોત.

કરદાતા વતી એ દર્શાવવા માટે *ગ્લેનબોઈગ યુનિયન ફાયરક્લે કંપની લિ. વિરુદ્ધ કમિશનર્સ ઓફ ઈનલેન્ડ રેવન્યુ*[15] અને *વાન ડેન બર્ગ્સ લિ. વિરુદ્ધ ક્લાર્ક (એચ. એમ. ઈન્સ્પેક્ટર ઓફ ટેક્સીસ)* (ઉપર મુજબ) માંના નિર્ણયો પર આધાર રાખવામાં આવ્યો હતો કે, જો કરદાતાની મૂડી અસ્કયામત બિનઉપજાઉ કરવામાં આવે અથવા નાશ કરવામાં આવે, તો ચુકવણી મૂડી આવક ગણાશે. લોર્ડ બકમાસ્ટરે, *ગ્લેનબોઈગ યુનિયન ફાયરક્લે કંપની લિ. વિરુદ્ધ ધ કમિશનર્સ ઓફ ઈનલેન્ડ રેવન્યુ* (ઉપર મુજબ) માં પૃષ્ઠ ૪૬૩ પર એવો અભિપ્રાય વ્યક્ત કર્યો હતો કે "તેને અસ્કયામતના સંપૂર્ણ વેચાણ તરીકે ગણવામાં આવે કે પછી અન્યથા મળનાર નફાની પ્રાપ્તિને અટકાવવાના સાધન તરીકે ગણવામાં આવે તેનાથી કોઈ ફરક પડતો નથી. બંને કિસ્સામાં, કંપનીની મૂડી અસ્કયામત તે હદ સુધી બિનઉપજાઉ અને નાશ પામી હતી અને તે પગલાના સંબંધમાં જ રકમ ચૂકવવામાં આવી હતી". લોર્ડ રેનબરીએ પણ પૃષ્ઠ ૪૬૪ પર જણાવ્યું હતું કે "ખાણકામના પટ્ટાઓ કંપનીની મૂડી અસ્કયામતો હતા, કંપનીના ઉદ્દેશો

[15] [૧૯૨૨] ૧૨ ટી.સી. ૪૨૭.

પટ્ટાઓ હેઠળ તેઓ જે હકો અને અધિકારો ધરાવે છે તે હેઠળ અને તેની રૂએ ખાણોમાં કામ કરીને નફો મેળવવાનો હતો અને ચુકવણી કરદાતાને નફો રળવાનો પ્રયાસ કરવાથી દૂર રહેવા બદલ કરવામાં આવી હતી". તેને બીજી રીતે મૂકીએ તો: "જે વિસ્તારમાં કામકાજ છોડી દેવાનું હતું તે વિસ્તારમાં કામ કરવાનો અધિકાર પટ્ટે આપેલા સમગ્ર વિસ્તારમાં કામ કરવાના અધિકારની બનેલી મૂડી અસ્કયામતનો ભાગ હતો. જો કામ છોડી દેવાનું સમગ્ર વિસ્તાર સુધી વિસ્તરેલું હોત તો કામ કરીને મળતો તમામ અનુગામી નફો અલબત્ત અશક્ય બન્યો હોત પરંતુ વળતર મૂડી સિવાય બીજું કંઈ હોઈ શકે તેવી દલીલ કરવી અશક્ય બનત. તે અસ્કયામત કે જેમાંથી અન્યથા નફો મેળવી શકાયો હોત તેને બિનઉપજાઉ બનાવવા માટે ચૂકવવામાં આવેલી કિંમત હતી. *જે સમગ્ર માટે સાચું છે તે ભાગ માટે પણ એટલું જ સાચું હોવું જોઈએ*" (પૃષ્ઠ ૪૬૫). *વાન ડેન બર્ગ્સ લિ. વિરુદ્ધ ક્લાર્ક (એચ. એમ. ઇન્સ્પેક્ટર ઓફ ટેક્સીસ)* (ઉપર મુજબ) માં ઠેરવવામાં આવ્યું હતું કે પ્રશ્નવાળી ચુકવણી કરારો હેઠળના કરદાતાના ભાવિ અધિકારો, જે કરદાતાની મૂડી અસ્કયામત બનતા હતા, તેના રદીકરણ માટેની ચુકવણી હતી અને તેથી તે મૂડી આવક હતી. ન્યાયમૂર્તિ ફિનલે, જેમનો ચુકાદો અંતે હાઉસ ઓફ લોર્ડ્સ દ્વારા પુનઃસ્થાપિત કરવામાં આવ્યો હતો, તેમણે પૃષ્ઠ ૪૧૩ પર અવલોકન કર્યું હતું: "કારણ વ્યક્ત કરવું બહુ સરળ નથી, પરંતુ જે કારણ પર હું કેસના આ ભાગને મૂકવા માંગું છું તે આ છે કે, અહીં સાચો દૃષ્ટિકોણ એ છે કે જે કરાર રદ કરવામાં આવ્યો હતો તે કંપનીની મૂડી અસ્કયામત જ હતો અને, જો તે સાચું હોય, તો મને એવું લાગે છે કે તેમાંથી એ

ફલિત થાય છે કે, *શોર્ટ બ્રધર્સ*[16] જેવા કેસોને અલગ પાડતાં, એવું ઠેરવવું જોઈએ કે પ્રાપ્ત થયેલ રકમ જરા પણ મહેસૂલી આવક નહોતી". લોર્ડ મેકમિલને, વિવિધ આધારભૂત ચુકાદાઓની ચર્ચા કર્યા પછી કે જે તેમના મતે દૃષ્ટાંતો તરીકે અને સમસ્યા પ્રત્યે અભિગમ અપનાવતી વખતે સુસંગત રીતે ધ્યાનમાં રાખી શકાય તેવા વિચારણાના પ્રકારના નિર્દેશો પૂરા પાડવા તરીકે ઉપયોગી હતા, પ્રશ્નવાળા કરારોનું કરદાતાના વેપાર ચલાવવાના ક્રમમાં કરવામાં આવેલા સામાન્ય વ્યાપારી કરારો તરીકે અર્થઘટન કર્યું નહોતું. તેમની સમક્ષના કેસની હકીકતો અને સંજોગોમાં કરારો કરદાતાના નફો રળવાના માળખાના સમગ્ર બંધારણ સાથે સંબંધિત હતા, તે કરદાતાની પ્રવૃત્તિઓનું નિયમન કરતા હતા, તેઓ શું કરી શકે અને શું ન કરી શકે તે નિર્ધારિત કરતા હતા અને તેમના વ્યવસાયના સંચાલનને અસર કરતા હતા અને વેપારીની પ્રવૃત્તિઓના આવા મૂળભૂત સંગઠનને મેળવવા માટે ખર્ચવામાં આવેલ નાણાં અથવા તેના રદીકરણ બદલ પ્રાપ્ત થયેલ નાણાંને કેવી રીતે મહેસૂલી ખર્ચ અથવા મહેસૂલી આવક તરીકે ગણી શકાય તે સમજવામાં તેમને મુશ્કેલી પડી હતી. તેમણે એવો અભિપ્રાય વ્યક્ત કર્યો હતો કે સદર અસ્કયામત, એટલે કે અપીલકર્તાઓ કરારો હેઠળ જે અધિકારોનો સમૂહ ભોગવતા હતા અને જે તેમણે કિંમત બદલ જતા કર્યા હતા, તે મૂડી અસ્કયામત હતી. તે નફો રળવાનું સાધન પૂરું પાડતા હતા પરંતુ તે પોતે નફો આપતા નહોતા.

[16] [૧૯૨૭] ૧૨ ટી.સી. ૯૫૫.

અહીં એ જ સિદ્ધાંત લાગુ કરતાં, શું એવું ન કહી શકાય કે કરદાતા દ્વારા નિર્માતાઓ પાસેથી જે ચિત્રપટો હસ્તગત કરવામાં આવ્યા હતા તે કરદાતાની મૂડી અસ્કયામતો હતા, જેમાં કરદાતાનો ઉદ્દેશ કરારો હેઠળ કરદાતાએ સંપાદિત કરેલા હકો અને અધિકારો હેઠળ અને તેની રૂએ ચિત્રપટોનું વિતરણ અને વપરાશ કરીને નફો મેળવવાનો હતો અથવા તે નફો રળવાનું સાધન પૂરું પાડતા હતા જોકે તે પોતે નફો આપતા નહોતા? કરારોના અર્થઘટન પર તે સાચી સ્થિતિ હોવાથી, એકમાત્ર પરિણામ એ આવશે કે ચિત્રપટો કંપનીની મૂડી અસ્કયામતો બનતા હતા અને પ્રશ્નવાળી ચુકવણી કરારો હેઠળના કરદાતાના અધિકારોના રદીકરણ માટેની હતી અને તદનુસાર મૂડી આવક હતી.

એક તરફ મૂડી અસ્કયામતો અને બીજી તરફ વેપારી માલ વચ્ચેના ભેદને *શેડબોલ્ટ (એચ. એમ. ઇન્સ્પેક્ટર ઓફ ટેક્સીસ) વિરુદ્ધ સાલ્મન એસ્ટેટ*[17] અને *જોહ્નસન (એચ. એમ. ઇન્સ્પેક્ટર ઓફ ટેક્સીસ) વિરુદ્ધ ડબલ્યુ. એસ. ટ્રાય લિ.*[18] માંના નિર્ણયોના સંદર્ભ દ્વારા સમર્થન આપવાનો પ્રયાસ કરવામાં આવ્યો હતો. આ એવા કરદાતાઓના કેસો હતા જેઓ મકાનો બાંધવાનો અને વેચવાનો વ્યવસાય અથવા બાંધકામ અને વિકાસનો વ્યવસાય ચલાવતા હતા અને તેમના વ્યવસાયના ક્રમમાં જમીનના પ્લોટો હસ્તગત કરતા હતા જેનો ઉપયોગ તેઓ તેના પર મકાનો બાંધવાના હેતુ માટે કરતા હતા, જે મકાનો જે જમીનના પ્લોટો પર ઊભા હતા તે જમીનના પ્લોટો સહિત તેમના દ્વારા અવેજ બદલ વેચવામાં

[17] [૧૯૪૩] ૨૫ ટી.સી. ૫૨.
[18] [૧૯૪૬] ૨૭ ટી.સી. ૧૬૭.

આવતા હતા. જે પ્રશ્ન ઉપસ્થિત થયો હતો તે એ હતો કે શું જે જમીનના પ્લોટો પર આ રીતે મકાનો બાંધવામાં આવ્યા હતા તે જમીનના પ્લોટોનું સંપાદન કરદાતાઓ દ્વારા મૂડી અસ્કયામતનું સંપાદન હતું કે વેપારી અસ્કયામતનું. ન્યાયમૂર્તિ મેકનાઘટન, જેમનો કિંગ્સ બેન્ચ ડિવિઝનમાંનો ચુકાદો *શેડબોલ્ટ (એચ. એમ. ઇન્સ્પેક્ટર ઓફ ટેક્સીસ) વિરુદ્ધ સાલ્મન એસ્ટેટ* (ઉપર મુજબ) માં આખરી ચુકાદો હતો, તેમણે પૃષ્ઠ ૫૭ પર ટિપ્પણી કરી હતી કે "એ બાબત વિવાદિત નહોતી કે આવા વેપારના ક્રમમાં, એટલે કે વેચાણ માટે મકાનો બાંધવાના વેપારમાં, જે જમીન પર મકાનો બાંધવામાં આવ્યા હતા તે જમીન વ્યવસાયના વેપારી માલનો ભાગ હતી અને મૂડી અસ્કયામત નહોતી. જમીન આમ તેમના વેપારી માલનો ભાગ હોવાથી, કરદાતાઓ દ્વારા વેચવામાં આવેલ ટુકડા માટેની પ્રશ્નવાળી ચુકવણી વેપારી આવક બની હોત અને પ્લોટો પર બાંધકામ કરવાનો અધિકાર પણ તે જ રીતે વેપારી અસ્કયામત હતો". *જોહ્નસન (એચ. એમ. ઇન્સ્પેક્ટર ઓફ ટેક્સીસ) વિરુદ્ધ ડબલ્યુ. એસ. ટ્રાય લિ.* (ઉપર મુજબ) માં પણ, તે જ વિદ્વાન ન્યાયમૂર્તિનો ચુકાદો વિવાદિત મુદ્દા પર આખરી ચુકાદો હતો. પૃષ્ઠ ૧૭૨ પરના વિદ્વાન ન્યાયમૂર્તિના નીચેના અવલોકનો ખૂબ જ બોધપ્રદ છે: "જોકે મોટાભાગના કિસ્સાઓમાં વેપારી કંપનીની માલિકીની જમીન તેની મૂડી અસ્કયામતોનો ભાગ હતી, પરંતુ રિબન ડેવલપમેન્ટમાં રોકાયેલી કંપનીના કિસ્સામાં આવા વિકાસના હેતુઓ માટે જે જમીન હસ્તગત કરવામાં આવે છે તે તેની મૂડીનો ભાગ હોતી નથી. આવા કિસ્સામાં જમીન તેના વેપારી માલનો ભાગ બને છે, બરાબર તે જ રીતે જેવી રીતે જમીન પર મકાનો ઊભા

કરવાના હેતુ માટે તે જે માલસામાન ખરીદે છે તે હોય છે. જમીનની કિંમત તેના વેપારી ખાતામાં વેપારી ખર્ચ તરીકે આવવી જોઈએ. જો તે જમીન વેચે છે તો કિંમત તેના વેપારી ખાતામાં વેપારી આવક તરીકે આવવી જોઈએ. અને, તે જ રીતે, નુકસાનકારક અસર બદલનું વળતર પણ, મારા મતે, વેપારી આવક તરીકે ગણવું જોઈએ".

આસ્તુતના કેસમાં પણ, જો ચિત્રપટોનું નિર્માણ કરદાતાએ પોતે કર્યું હોત તો તે કરદાતાની મૂડી અસ્કયામતો બની હોત. કરદાતાએ જે કર્યું તે એ હતું કે ચિત્રપટોનું પોતે નિર્માણ કરવાને બદલે તેણે ચિત્રપટોનું નિર્માણ કરવાના હેતુથી નિર્માતાઓને નાણાં ધીર્યા, જે ચિત્રપટો તેણે વિતરણ અને વપરાશના હેતુથી હસ્તગત કર્યા. તેમ છતાં, આ રીતે હસ્તગત કરાયેલા ચિત્રપટો કરદાતાની મૂડી અસ્કયામતો હતા જેના પર તેણે વિતરણ અને વપરાશનો પોતાનો વ્યવસાય ચલાવવામાં કામ કર્યું હતું, ચિત્રપટોના સંપાદન પર તેણે ખર્ચેલા નાણાં આમ મૂડી ખર્ચ હતા અને આ મૂડી અસ્કયામતો પર કામ કરીને તેણે જે કંઈ નાણાં મેળવ્યા તે તેની મૂડી આવક હતા, સિવાય કે અલબત્ત ચિત્રપટોના વિતરણ અને વપરાશ દ્વારા તેણે મેળવેલ કમિશન જે ચોક્કસપણે તેની વેપારી આવક ગણાશે. આ કરારોની શરતોને ધ્યાનમાં લેતાં આ ચિત્રપટો વિશે ચોક્કસપણે એવું કહી શકાય નહીં કે તે તેનો વેપારી માલ હતા જેથી પ્રશ્નવાળી ચુકવણી કરદાતાની વેપારી આવક બને.

ઇન્કમ–ટેક્સ અપીલેટ ટ્રિબ્યુનલ અને હાઇકોર્ટ બંનેએ *કમિશનર ઓફ ઇન્કમ–ટેક્સ, બેંગાલ વિરુદ્ધ શો વોલેસ એન્ડ કંપની* (ઉપર મુજબ) માં પ્રિવી કાઉન્સિલના ચુકાદા પર આધાર રાખ્યો હતો, અને એવા મતના હતા કે પ્રસ્તુત કેસ તે ચુકાદાથી આવરી લેવાતો હતો. ઉપરોક્ત અપીલમાં જણાવ્યા મુજબની કેસની હકીકતો પરથી એ સ્પષ્ટ થતું જણાતું નથી કે ત્યાંની બે વેચાણ એજન્સીઓ જ શો વોલેસ એન્ડ કંપની દ્વારા સંપાદિત કરવામાં આવેલી અને કામ કરવામાં આવેલી એકમાત્ર વેચાણ એજન્સીઓ હતી કે કેમ, અને આ સંજોગોમાં એ ચર્ચાસ્પદ છે કે શું તે નિર્ણયની પ્રમાણભૂતતા *શોર્ટ બ્રધર્સના કેસ* (ઉપર મુજબ) અને *કેલ્સાલ પાર્સન્સ એન્ડ કંપનીના કેસ* (ઉપર મુજબ) માંના નિર્ણયોથી ડગમગી ગઈ નથી. એટલું અવલોકન કરવું પૂરતું છે કે શો વોલેસ એન્ડ કંપનીના કેસમાંના કરારો કરદાતાની મૂડી અસ્કયામતો રચતા હોવાનું માનવામાં આવ્યું નહોતું અને પ્રશ્નના તે પાસા પર પ્રિવી કાઉન્સિલ દ્વારા જરા પણ વિચારણા કરવામાં આવી નહોતી. તેથી, આ કેસમાં તે નિર્ણયની યથાર્થતા કે અન્યથા બાબત પર કોઈ અભિપ્રાય વ્યક્ત કરવો જરૂરી નથી.

ઉપર ઉલ્લેખ કરેલા તમામ સંજોગોને ધ્યાનમાં લેતાં, તેથી એ સ્પષ્ટ છે કે નિર્માતાઓ પાસેથી કરદાતા દ્વારા પ્રાપ્ત થયેલ રૂ. ૨૬,૦૦૦ ની ચુકવણી પ્રશ્નવાળા ત્રણ કરારો હેઠળ નિર્માતાઓ પાસેથી કરદાતાએ જે મૂડી અસ્કયામતો સંપાદિત કરી હતી તે મૂડી અસ્કયામતો કરદાતા દ્વારા જતી કરવાના અવેજમાં હતી અને તે આકારણી વર્ષ ૧૯૪૬–૪૭ માટે કરને પાત્ર ન હોય તેવી મૂડી

આવક બનતી હતી. તેથી, સંદર્ભિત પ્રશ્નનો હાઇકોર્ટ દ્વારા આપવામાં આવેલ જવાબ સાચો હતો અને હું ખર્ચ સહિત અપીલ રદ કરીશ.

**હુકમ.**

કોર્ટ દ્વારા:—બહુમતીના ચુકાદા અનુસાર, સમગ્ર ખર્ચ સહિત અપીલ મંજૂર કરવામાં આવે છે.

***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 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.