<u>અસ્વીકરણ</u>: 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.

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

==

ભારત સરકાર અને અન્ય

વિ.

આઝાદી બચાવો આંદોલન અને અન્ય

ઓક્ટોબર ૭, ૨૦૦૩

[ન્યાયમૂર્તિ રૂમા પાલ અને ન્યાયમૂર્તિ બી.એન. શ્રીકૃષ્ણ]

ભારતનું બંધારણ–અનુચ્છેદ ૭૩ અને ૨૬૫–ઈન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧–કલમો ૪, ૫ અને ૯૦–ઈન્ડો–મોરેશિયસ ડાયરેક્ટ ટેક્સ એવોઈડન્સ કન્વેન્શન (ડી.ટી.એ.સી.) તારીખ ૧.૪.૧૯૮૩–અનુચ્છેદ ૩, ૪ અને ૧૩(૪)–ભારતીય કંપનીઓના શેરોના વેચાણ પર મૂડીગત નફા પર ડી.ટી.એ.સી. હેઠળ કરદાતાઓને મુક્તિ–કેન્દ્ર સરકારની મુક્તિ આપવાની સત્તા–તેની માન્યતા–ઠેરવ્યું કે, ઈન્કમટેક્સ એક્ટની કલમ ૯૦ હેઠળ જાહેર કરાયેલ ડી.ટી.એ.સી. માન્ય છે–તે ઈન્કમટેક્સ એક્ટની જોગવાઈઓ પર પ્રભાવ ધરાવી શકે છે અને તેથી, કોર્પોરેટ વિલને ભેદવાનો સિદ્ધાંત લાગુ કરી શકાય નહીં–ત્રાહિત દેશો દ્વારા 'ટ્રીટી શોપિંગ' ની સંભાવનાના આધારે ડી.ટી.એ.સી. ને સત્તાબાહ્ય ઠેરવી શકાય નહીં–ઈન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૨૨–કલમ ૪૯એ.

કલમ ૯૦–સી.બી.ડી.ટી. પરિપત્ર નં. ૭૮૯ તારીખ ૧૩.૪.૨૦૦૦ મોરેશિયસ સત્તામંડળ દ્વારા જારી કરાયેલ 'રહેઠાણનું પ્રમાણપત્ર' ધરાવતા કરદાતાને મોરેશિયસના 'રહીશ' તરીકે ગણવા માટે મહેસૂલ વિભાગને સૂચનાઓ જારી કરે છે–તેની માન્યતા – ઠેરવ્યું કે, જો ડી.ટી.એ.સી. ના અમલીકરણ માટે ઈન્કમટેક્સ એક્ટની જોગવાઈઓ સાથે અસંગત હોય તો પણ માન્ય છે–પરિપત્ર સત્તાની અસ્વીકાર્ય સોંપણી સમાન નથી.

કલમ ૧૧૯–સી.બી.ડી.ટી. પરિપત્ર નં. ૭૮૯ તારીખ ૧૩.૪.૨૦૦૦–તેની માન્યતા– ઠેરવ્યું કે, માન્ય છે–સત્તાના સ્ત્રોતનો ઉલ્લેખ ન હોવાથી પરિપત્ર સત્તાબાહ્ય બનતો નથી–પરિપત્ર આકારણી અધિકારીઓના સમય અને શક્તિનો બગાડ અટકાવવાના હેતુથી બહાર પાડવામાં આવ્યો છે અને ચોક્કસ આકારણીમાં આકારણી અધિકારીની સત્તાઓને મર્યાદિત, અંકુશિત અથવા સીમિત કરવા માટે જારી કરવામાં આવ્યો નથી.

ઈન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧–કરવેરાની જવાબદારી–મોરેશિયસ ઈન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૯૫ હેઠળ મુક્તિ આપવી–ડી.ટી.એ.સી. હેઠળ લાભ માટેની હકદારી–ઠેરવ્યું કે, મુક્તિ આપવામાં આવી હોવા છતાં તેઓ પાછલા એક્ટ હેઠળ 'કર ચૂકવવા પાત્ર' છે–તેથી, તેઓ પૂર્વ એક્ટ હેઠળ કર ચૂકવવા પાત્ર હોવાથી ડી.ટી.એ.સી. હેઠળ લાભ માટે હકદાર છે–મોરેશિયસ ઓફશોર બિઝનેસ એક્ટિવિટી એક્ટ, ૧૯૯૨ (એમઓબીએ)–કલમો ૨૬ અને ૨૭.

'ટ્રીટી શોપિંગ'–ડી.ટી.એ.સી. નો લાભ લેતા ત્રાહિત દેશની હકદારી–ઠેરવ્યું કે, તે હકદાર છે કારણ કે ડી.ટી.એ.સી. હેઠળ કોઈ અયોગ્ય કે હકદારી છીનવી લેતી શરતો નથી–ડી.ટી.એ.સી. હેઠળ લાભ લેવાનો હેતુ અપ્રસ્તુત છે.

સ્ટેર ડેસિસિસનો સિદ્ધાંત–તેની લાગુ પડવાપાત્રતા.

સ્થિર નિર્ધારણના સિદ્ધાંત લાગૂ પડવા અંગે

ભારત સરકાર અને મોરેશિયસ સરકારે આવક અને મૂડીગત નફા પરના કર સંબંધે બેવડા કરવેરા ટાળવા અને નાણાકીય ચોરી અટકાવવા તથા પરસ્પર વેપાર અને રોકાણને પ્રોત્સાહન આપવા માટે તારીખ ૧.૪.૧૯૮૩ ના રોજ ડબલ ટેક્સેશન એવોઇડન્સ કન્વેન્શન (ડી.ટી.એ.સી.) કર્યું હતું. ડી.ટી.એ.સી. ને ૬.૧૨.૧૯૮૩ ના રોજ ઈન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની કલમ ૯૦ હેઠળ જાહેર કરવામાં આવ્યું હતું.

ડી.ટી.એ.સી. ના અનુચ્છેદ ૧૩(૪) મુજબ, કરાર કરનાર રાજ્યના 'રહીશ' દ્વારા અનુચ્છેદ ૧૩(૧), (૨) અને (૩) માં ઉલ્લેખિત મિલકતો સિવાયની અન્ય કોઈપણ મિલકતના વેચાણમાંથી પ્રાપ્ત થતો મૂડીગત નફો માત્ર તે જ રાજ્યમાં કરપાત્ર રહેશે. સેન્ટ્રલ બોર્ડ ઓફ ડાયરેક્ટ ટેક્સીસ (સી.બી.ડી.ટી.) એ તારીખ ૩૦મી માર્ચ, ૧૯૯૪ ના રોજ પરિપત્ર નં. ૬૮૨ બહાર પાડીને ડી.ટી.એ.સી. ના અનુચ્છેદ ૧૩(૪) ની સ્પષ્ટતા કરી હતી કે મૉરેશિયસના 'રહીશ' દ્વારા ભારતીય કંપનીઓના શેરોના વેચાણ દ્વારા પ્રાપ્ત થતી આવક મૉરેશિયસના કર કાયદા મુજબ માત્ર મૉરેશિયસમાં જ મૂડીગત નફા વેરાને પાત્ર રહેશે અને ભારતીય ઈન્કમટેક્સ એક્ટ હેઠળ કોઈ કરવેરાની જવાબદારી રહેશે નહીં. પરિપત્ર પર આધાર રાખીને, મોટી સંખ્યામાં કરદાતાઓ, મુખ્યત્વે ફોરેન ઈન્સ્ટિટ્યુશનલ ઈન્વેસ્ટર્સ (એફઆઈઆઈ) અને મૉરેશિયસના 'રહીશો' હોવાનો દાવો કરનારાઓએ, ભારતમાં મૂડીગત નફા વેરાને આકર્ષ્યા વિના નફો કમાવવાના હેતુથી ભારતીય કંપનીઓના શેરોમાં જંગી મૂડીનું રોકાણ કર્યું હતું.

મહેસૂલ વિભાગે ભારતમાં કાર્યરત કેટલાક એફઆઈઆઈ ને આવકવેરા કાયદા હેઠળ શેરોના વેચાણ/ધારણ કરવાથી મળતા નફા અને ડિવિડન્ડ પર કર લાદવા માટે કારણદર્શક નોટિસ ફટકારી હતી અને ઠેરવ્યું હતું કે એફઆઈઆઈ ડી.ટી.એ.સી. હેઠળના લાભો માટે પાત્ર નથી કારણ કે તેઓ મૉરેશિયસના સાચા 'રહીશો' નથી અને મૉરેશિયસમાં નિગમિત 'શેલ કંપનીઓ' છે, જે ત્રાહિત દેશો દ્વારા નિયંત્રિત અને સંચાલિત થાય છે. મહેસૂલ વિભાગ દ્વારા જારી કરવામાં આવેલી કારણદર્શક નોટિસોએ ભારતીય શેરબજારમાં ગભરાટ ફેલાવ્યો હતો અને તેના પરિણામે એફઆઈઆઈ દ્વારા ભંડોળ પાછું ખેંચવામાં આવ્યું હતું. સી.બી.ડી.ટી. એ તારીખ ૧૩.૪.૨૦૦૦ ના રોજ પરિપત્ર નં. ૭૮૯ બહાર પાડીને આકારણી અધિકારીઓને સ્પષ્ટતા કરી હતી કે જ્યાં પણ મૉરેશિયસ સત્તામંડળો દ્વારા કરદાતાને 'રહેઠાણનું પ્રમાણપત્ર' આપવામાં આવે છે, ત્યાં આવા કરદાતા મૉરેશિયસના 'રહીશ' હોવાનો દાવો કરી શકે છે અને ડી.ટી.એ.સી. હેઠળ લાભ મેળવી શકે છે.

જાહેર હિતની અરજી મારફતે, સી.બી.ડી.ટી. પરિપત્ર નં. ૭૮૯ (વાદગ્રસ્ત પરિપત્ર) ને ઇન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ હેઠળ સત્તાબાહ્ય તરીકે રદબાતલ કરવા દિલ્હી હાઇકોર્ટ સમક્ષ બે રિટ પિટિશનો દાખલ કરવામાં આવી હતી. આ ઉપરાંત, એનઆરઆઈ અને એફઆઈઆઈ દેશના સંસાધનોને લૂંટી ન શકે તે માટે ડી.ટી.એ.સી. ની શરતોમાં સુધારો, ફેરફાર અથવા અંત લાવવા માટે યોગ્ય નિર્દેશો માંગવામાં આવ્યા હતા; ભારત બહારના કોઈપણ દેશની સરકાર સાથે કરાર કરવાના મામલામાં ઇન્કમટેક્સ એક્ટની કલમ ૯૦ હેઠળ કેન્દ્ર સરકારની સત્તાઓ જાહેર અને સીમાંકિત કરવા; અને ઇન્કમટેક્સ એક્ટ હેઠળ વૈધાનિક સત્તામંડળોને સૂચનાઓ જારી કરવાના મામલામાં સી.બી.ડી.ટી. ની સત્તાઓ જાહેર અને સીમાંકિત કરવા જે અમુક વ્યક્તિગત કરદાતાઓ માટે ફાયદાકારક છે પરંતુ જાહેર હિત માટે નુકસાનકારક છે. અરજદારોએ કેન્દ્ર સરકારને વાદગ્રસ્ત પરિપત્રના અનુસંધાનમાં મહેસૂલને પૂર્વગ્રહ રાખતા કૃત્યોની અસરોને રદ કરવા માટે તમામ ઉપચારાત્મક પગલાં લેવા યોગ્ય નિર્દેશો પણ માંગ્યા હતા.

હાઇકોર્ટે રિટ પિટિશનો મંજૂર કરી હતી અને વાદગ્રસ્ત પરિપત્રને સત્તાબાહ્ય ઠેરવીને રદબાતલ કર્યો હતો એ આધારે કે તે સ્પષ્ટ કરતું નથી કે તે ઇન્કમટેક્સ એક્ટની કલમ ૧૧૯ હેઠળ જારી કરવામાં આવ્યો હતો અને તેથી તે મહેસૂલ વિભાગ પર કાયદેસર રીતે બંધનકર્તા નથી; કે સી.બી.ડી.ટી. એક્ટની જોગવાઇઓની વિરુદ્ધ સત્તાબાહ્ય પરિપત્ર જારી કરી શકે નહીં; કે તે એક્ટની વિરુદ્ધ કરદાતાના કોર્પોરેટ વિલને ભેદવા માટે મહેસૂલ વિભાગના અર્ધ–ન્યાયિક કાર્યને મર્યાદિત કરે છે; કે 'રહેઠાણનું પ્રમાણપત્ર' ડી.ટી.એ.સી. અથવા એક્ટ હેઠળ વિચારવામાં આવ્યું નથી; કે તે 'ટ્રીટી શોપિંગ' ને પ્રોત્સાહિત કરે છે જેના દ્વારા ત્રાહિત દેશનો રહીશ ડી.ટી.એ.સી. નો લાભ લે છે જે ગેરકાયદેસર છે અને તેના પર પ્રતિબંધ મૂકવો આવશ્યક છે; કે એક્ટની કલમ ૧૧૯ હેઠળ પરિપત્ર જારી કરવા માટે સી.બી.ડી.ટી. ને આવશ્યક કાયદાકીય કાર્ય સોંપી શકાય નહીં; કે રાજકીય યોગ્યતા એ ભારતના બંધારણમાં રહેલી બંધારણીય જવાબદારીઓને પૂર્ણ ન કરવા માટેનું કારણ બની શકે નહીં; અને તે કરદાતાને બંને દેશોમાં કરમુક્ત રહેવા સક્ષમ બનાવે છે.

આ કોર્ટ સમક્ષ અપીલમાં, યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયાએ રજૂઆત કરી હતી કે સમાન શરતોવાળી અનેક કર સંધિઓ વિવિધ વિદેશી સરકારો સાથે કરવામાં આવી છે અને ઈન્કમટેક્સ એક્ટ હેઠળ જાહેર કરવામાં આવી છે અને વિવિધ હાઈકોર્ટોએ કરારોની શરતોનું એકસરખી રીતે અર્થઘટન કર્યું હોવાથી, સ્ટેર ડેસિસિસના સિદ્ધાંત લાગુ કરવાથી, તેમાં કોઈ દખલગીરી વાજબી નથી.

પ્રતિવાદીઓએ રજૂઆત કરી હતી કે ડી.ટી.એ.સી., એક નાણાકીય સંધિ હોવાથી, ભારતના બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૬૫ દ્વારા સંચાલિત થાય છે અને તેથી, તે ઈન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની જોગવાઈઓની વિરુદ્ધ હોઈ શકે નહીં; કે કેન્દ્ર સરકાર, એક્ટની કલમ ૯૦ હેઠળ કાયદાકીય સત્તા ધરાવતી હોવાથી, ઈન્કમટેક્સ એક્ટના ઉલ્લંઘનમાં મુક્તિ આપી શકે નહીં; કે ડી.ટી.એ.સી. એક્ટની કલમ ૯૦ હેઠળ કેન્દ્ર સરકારની સત્તાઓની સત્તાબાહ્ય છે કારણ કે તે 'ટ્રીટી શોપિંગ' ને પ્રોત્સાહિત કરે છે, જે અનૈતિક અને ગેરકાયદેસર છે અને ડી.ટી.એ.સી. પર છેતરપિંડી સમાન છે; કે કરદાતાઓને મૉરેશિયસ ઈન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૯૫ હેઠળ મુક્તિ આપવામાં આવી છે અને તેઓ મૉરેશિયસ એક્ટ હેઠળ કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર નથી અને તેથી તેઓને ભારતીય ઈન્કમટેક્સ એક્ટ ૧૯૬૧ હેઠળ કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર બનાવવા જોઈએ; કે બેવડા કરવેરા ટાળવાનો પ્રશ્ન ત્યારે જ ઉભો થઈ શકે જ્યારે કોઈ એક કરાર કરનાર રાજ્યમાં ખરેખર કર ચૂકવવામાં આવ્યો હોય; કે મૉરેશિયસ ઓફશોર બિઝનેસ એક્ટિવિટી એક્ટ, ૧૯૯૨ (એમઓબીએ) હેઠળ નિગમિત અને નોંધાયેલા કરદાતાઓ, મૉરેશિયસમાં 'કરવેરાની જવાબદારી' હેઠળ આવતા નથી અને તેથી તેઓ ડી.ટી.એ.સી. હેઠળ મૉરેશિયસના 'રહીશો' નથી; કે મૉરેશિયસના કાયદા હેઠળ નિગમિત કરદાતાઓ, 'શેલ' કંપનીઓ છે, જે ડી.ટી.એ.સી. નો અયોગ્ય લાભ લેવાના હેતુથી જ નિગમિત થયેલ એક 'ઢોંગ' અથવા 'યુક્તિ' છે; અને ડી.ટી.એ.સી. કરાર કરનાર રાજ્યોના લાભ માટે છે અને તેથી, કેન્દ્ર સરકાર ડી.ટી.એ.સી. માં ત્રાહિત દેશો દ્વારા દુરુપયોગ વિરોધી જોગવાઈઓની ગેરહાજરીનો દાવો કરી શકે નહીં.

યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયાએ રજૂઆત કરી હતી કે શેરોના વેચાણ પરના મૂડીગત નફા પરના આવકવેરામાંથી કરદાતાઓને મુક્તિનો અર્થ એ નથી કે તેઓ મોરેશિયસ ઇન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૯૫ હેઠળ 'કર ચૂકવવા પાત્ર' નથી અને, તેથી, મોરેશિયસમાં 'રહીશ' નથી; કે મોરેશિયસ ઇન્કમટેક્સ એક્ટ હેઠળ મુક્તિ આપવાથી, એવું કહી શકાય નહીં કે કરદાતાઓ ડી.ટી.એ.સી. ના લાભો માટે હકદાર નથી; કે ડી.ટી.એ.સી. માં ત્રાહિત દેશના રહીશને તેના હેઠળ લાભ મેળવવાથી પ્રતિબંધિત કરતી કોઈ અયોગ્ય કે હકદારી છીનવી લેતી શરતો નથી; અને જે હેતુઓ સાથે રહીશોને મોરેશિયસમાં નિગમિત કરવામાં આવ્યા હતા તે સંપૂર્ણપણે અપ્રસ્તુત છે અને વ્યવહારોની કાયદેસરતાને અસર કરી શકતા નથી.

અપીલો મંજૂર કરતાં, કોર્ટે

ઠેરવ્યું કે: ૧.૧. બેવડા કરવેરા ટાળવાની સંધિઓને સંસદના કાયદામાં અનુવાદિત કરવાની સમય માંગી લે તેવી અને કંટાળાજનક પ્રક્રિયાને ટાળવા માટે ઇન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની કલમ ૯૦ ઘડીને એક ખાસ પ્રક્રિયા વિકસાવવામાં આવી હતી. એક્ટની કલમ ૯૦ નો ચોક્કસ હેતુ કેન્દ્ર સરકારને ડબલ ટેક્સેશન એવોઇડન્સ એગ્રીમેન્ટની શરતોના અમલીકરણ માટે જાહેરનામું બહાર પાડવા સક્ષમ અને સત્તાબદ્ધ કરવાનો છે. આવા કરારની જોગવાઈઓ જે કેસોમાં લાગુ પડે છે તેના સંબંધમાં, તે ઇન્કમટેક્સ એક્ટની જોગવાઈઓ સાથે અસંગત હોય તો પણ કાર્યરત રહેશે. જો કલમ ૪ હેઠળ કર વસૂલવાપાત્રતાના સામાન્ય સિદ્ધાંત અને એક્ટની કલમ ૫ હેઠળ કુલ આવક નિશ્ચિત કરવાના સામાન્ય સિદ્ધાંતથી અલગ થવાનો કાયદાકીય ઈરાદો ન હોત, તો તે કલમોને "એક્ટની જોગવાઈઓને આધીન" બનાવવાનો કોઈ હેતુ ન હતો. ઉક્ત બે કલમોમાં ઉક્ત ખંડને સામેલ કરવાનો મુખ્ય ઉદ્દેશ્ય કેન્દ્ર સરકારને ડી.ટી.એ.સી. ની શરતોના અમલીકરણ માટે એક્ટની કલમ ૯૦ હેઠળ જાહેરનામું બહાર પાડવા સક્ષમ બનાવવાનો છે જે આવકવેરા માટે વસૂલવાપાત્રતા નિશ્ચિત કરવાની અને કુલ આવક નિશ્ચિત કરવાની બાબતમાં ડી.ટી.એ.સી. ની શરતો સાથે અસંગત હોય તે હદ સુધી

આપોઆપ ઇન્કમટેક્સ એક્ટની જોગવાઈઓ પર પ્રભાવ ધરાવશે. [૨૫૦–સી–એફ]

૧.૨. કારોબારીને ડી.ટી.એ.સી. વાટાઘાટ કરવા અને તેનો ઝડપથી અમલ કરવા સક્ષમ બનાવવા માટે ચોક્કસપણે એક્ટની કલમ ૯૦ ઘડવામાં આવી હતી. એક્ટની કલમ ૯૦ હેઠળ કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા ઉપયોગમાં લેવાતી સત્તાઓ કાયદો ઘડવાની સોંપાયેલી સત્તાઓ છે. કાયદાકીય સત્તા ધરાવતા પ્રતિનિધિ પાસે મુક્તિ આપવાની સત્તા છે. સંસદ અને રાજ્ય વિધાનસભાઓ દ્વારા બનાવવામાં આવેલા કાયદાઓમાં પુષ્કળ જોગવાઈઓ છે જેમાં કાયદાઓની જોગવાઈઓમાંથી શરતી અથવા બિનશરતી મુક્તિ આપવાની સત્તા સ્પષ્ટપણે કારોબારીને સોંપવામાં આવી છે. [૨૫૧–ઈ–એફ]

૧.૩. કેન્દ્ર સરકારને સત્તા સોંપતી એક્ટની કલમ ૯૦ ને પડકારવામાં આવી નથી. કલમ ૯૦ કેન્દ્ર સરકારને વિદેશી સરકાર સાથે ડી.ટી.એ.સી. કરવા સક્ષમ બનાવે છે. જ્યારે તે હેઠળ જરૂરી જાહેરનામું બહાર પાડવામાં આવે છે, ત્યારે કલમ ૯૦ ની પેટા–કલમ (૨) ની જોગવાઈઓ અમલમાં આવે છે અને ડી.ટી.એ.સી. ની જોગવાઈઓ દ્વારા આવરી લેવામાં આવતો કરદાતા તેના હેઠળ લાભ માંગવા માટે હકદાર છે, ભલે ડી.ટી.એ.સી. ની જોગવાઈઓ ઇન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની જોગવાઈઓ સાથે અસંગત હોય. [૨૫૨–સી–ડી]

મગનભાઈ ઈશ્વરભાઈ પટેલ અને અન્ય વિ. યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા અને અન્ય, (૧૯૭૦) ૩ એસ.સી.સી. ૪૦૦, સંદર્ભ લીધેલ.

કમિશનર ઓફ ઇન્કમટેક્સ વિ. વિશાખાપટ્ટનમ પોર્ટ ટ્રસ્ટ, (૧૯૮૩) ૧૪૪ આઇ.ટી.આર. ૧૪૬ એ.પી.; કમિશનર ઓફ ઇન્કમટેક્સ વિ. ડેવી એશમોર ઈન્ડિયા લિમિટેડ, (૧૯૯૧) ૧૯૦ આઇ.ટી.આર. ૬૨૬ (કલ.); લિયોનહાર્ટ આંધ્ર અન્ડ પાર્ટનર, જીએમબીએચ વિ. કમિશનર ઓફ ઇન્કમટેક્સ, (૨૦૦૧) ૨૪૯ આઇ.ટી.આર. ૪૧૮ (કલ.); કમિશનર ઓફ ઇન્કમટેક્સ વિ. આર.એમ. મુથૈયા, (૧૯૯૩) ૨૦૨ આઇ.ટી.આર. ૫૦૮ (કેરળ) અને અરેબિયન

એક્સપ્રેસ લાઈન લિમિટેડ ઓફ યુનાઈટેડ કિંગડમ અને અન્ય વિ. યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા, (૧૯૯૫) ૨૧૨ આઈ.ટી.આર. ૩૧ (ગુજ.), માન્ય રાખેલ.

૧.૪. પ્રાથમિક અથવા સોંપાયેલા કાયદાની માન્યતા અને સત્તાબાહ્યતા કાયદો ઘડવાની સત્તાના આધારે ચકાસવી પડે છે. જો સત્તામંડળ પાસે સત્તા ન હોય, તો કાયદો ખરાબ છે. તેનાથી વિપરિત, જો સત્તામંડળને જરૂરી સત્તા આપવામાં આવી હોય, તો કાયદો તેના ઉદ્દેશ્યમાં નિષ્ફળ જાય છે કે કેમ તે ધ્યાનમાં લીધા વિના, કાયદાની સત્તાબાહ્યતા અંગે પ્રશ્ન કરી શકાય નહીં. તેથી, ત્રાહિત દેશોના રહીશો વતી 'ટ્રીટી શોપિંગ' ની સંભાવનાના આધારે ડી.ટી.એ.સી. એક્ટની કલમ ૯૦ હેઠળ કેન્દ્ર સરકારની સત્તાઓ સત્તાબાહ્ય છે તેમ કહી શકાય નહીં. [૨૬૧–એફ–એચ]

૧.૫. કોર્ટ સ્થાનિક કાયદો લાગુ કરતી વખતે નિગમના વિલને ભેદવા માટે સક્ષમ છે. એવી સ્થિતિમાં જ્યાં ડી.ટી.એ.સી. ની શરતો ઈન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની કલમ ૯૦ ના કારણે લાગુ કરવામાં આવી છે, જો તે ઈન્કમટેક્સ એક્ટની જોગવાઈઓમાંથી અપવાદ રૂપ હોય તો પણ, એવું કહી શકાય નહીં કે કોર્ટ દ્વારા નિગમનનું વિલ ભેદવાનો આ સિદ્ધાંત લાગુ કરવો જોઈએ. ડી.ટી.એ.સી. નો સમગ્ર ઉદ્દેશ્ય એ સુનિશ્ચિત કરવાનો છે કે જો તેઓ ઈન્કમટેક્સ એક્ટની જોગવાઈઓ સાથે અસંગત હોય તો પણ લાભો ઉપલબ્ધ છે. નિગમના વિલને ભેદવાનો સિદ્ધાંત આ કેસમાંની સ્થિતિ પર ભાગ્યે જ લાગુ થઈ શકે. [૨૭૯–જી–એચ, ૨૮૦–એ]

રી એફ.જી. ફિલ્મ્સ લિમિટેડ (૫૩) ૧ ડબલ્યુ.એલ.આર. ૪૮૩, સંદર્ભ લીધેલ.

૨. વાદગ્રસ્ત પરિપત્ર એક્ટની કલમ ૯૦ ના અર્થમાં એક પરિપત્ર છે. તેથી, તેમાં એક્ટની કલમ ૯૦ ની પેટા–કલમ (૨) દ્વારા વિચારવામાં આવેલા કાનૂની પરિણામો હોવા આવશ્યક છે. બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, જ્યાં સુધી ડી.ટી.એ.સી. ની જોગવાઈઓ સંબંધિત છે ત્યાં સુધી ઈન્કમટેક્સ એક્ટની જોગવાઈઓ સાથે અસંગત હોવા છતાં પરિપત્ર પ્રભાવ ધરાવશે. વાદગ્રસ્ત

પરિપત્ર કાયદાકીય સત્તાની અસ્વીકાર્ય સોંપણી સમાન નથી. [૨૫૩–સી, ૨૫૪–સી–ડી]

મહારાષ્ટ્ર સ્ટેટ બોર્ડ ઓફ સેકન્ડરી એન્ડ હાયર સેકન્ડરી એજ્યુકેશન અને અન્ય વિ. પારિતોષ ભુપેશ કુમાર શેઠ અને અન્ય, [૧૯૮૪] ૪ એસ.સી.સી. ૨૭, પર આધાર રાખેલ.

હરિશંકર બગલા અને અન્ય વિ. સ્ટેટ ઓફ મધ્યપ્રદેશ, [૧૯૫૫] ૧ એસ.સી.આર. ૩૮૦ (સીબી) અને કિશન પ્રકાશ શર્મા અને અન્ય વિ. યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા અને અન્ય, [૨૦૦૧] ૫ એસ.સી.સી. ૨૧૨ (સીબી), સંદર્ભ લીધેલ.

૩.૧. ઈન્કમટેક્સ એક્ટની કલમ ૧૧૯ હેઠળ સી.બી.ડી.ટી. અન્ય આવકવેરા સત્તામંડળોને હુકમો, સૂચનાઓ અને નિર્દેશો જારી કરવા સત્તા ધરાવે છે. આ કલમ હેઠળ સી.બી.ડી.ટી. દ્વારા જારી કરાયેલા પરિપત્રો અને સૂચનાઓ કરવેરા સત્તામંડળો પર બંધનકર્તા છે અને એક્ટના અર્થઘટન માટે કાયદેસરની સહાય પૂરી પાડતી સમકાલીન સમજૂતીના સ્વરૂપમાં પણ છે. એ સ્થાપિત કાયદો છે કે જ્યાં સુધી સત્તામંડળ પાસે સત્તા હોય, જે સત્તાના સ્ત્રોતમાંથી મળેલ છે, વાદગ્રસ્ત પરિપત્રમાં સત્તાનો સ્ત્રોત દર્શાવેલ નથી તે હકીકત માત્ર પરિપત્રને અમાન્ય ઠેરવતી નથી. જ્યાં સુધી પરિપત્ર સી.બી.ડી.ટી. તરફથી જારી થયેલો હોય અને તેમાં એક્ટના યોગ્ય વહીવટને લગતા હુકમો, સૂચનાઓ અથવા નિર્દેશો હોય, તે તેના નામાભિધાનને ધ્યાનમાં લીધા વિના એક્ટની કલમ ૧૧૯ હેઠળ સત્તાના સ્ત્રોત સાથે સંબંધિત છે. એક્ટની જોગવાઈઓનું પાલન ન કરતા પરિપત્ર તરીકે વાંચવામાં હાઈકોર્ટ વાજબી ન હતી. આ પરિપત્ર એક્ટની કલમ ૧૧૯ હેઠળ સી.બી.ડી.ટી. દ્વારા ઉપયોગમાં લઈ શકાય તેવી સત્તાઓના માપદંડોની અંદર આવે છે. [૨૫૬–જી, ૨૫૭–એ]

૩.૨. સી.બી.ડી.ટી. પરિપત્ર નં. ૬૮૨ તારીખ ૩૦.૪.૧૯૯૪ ડી.ટી.એ.સી. માં સમાવિષ્ટ જોગવાઈઓની સ્પષ્ટ સમજૂતી હતી, જે એક્ટની કલમ ૯૦(૧) ના આધારે ઈન્કમટેક્સ એક્ટની કલમ ૪ અને ૫ ની જોગવાઈઓ પર પ્રભાવી અસર

ધરાવશે. જો, આ સ્પષ્ટીકરણની વિરુદ્ધ, આકારણી અધિકારીઓએ માર્ગદર્શિકાઓની અવગણના કરવાનું અને બિનમહત્વપૂર્ણ બાબતો પર પોતાનો સમય, કૌશલ્ય અને શક્તિ ખર્ચવાનું પસંદ કર્યું હોય, તો સી.બી.ડી.ટી. કલમ ૧૧૯ હેઠળ તેની સત્તાઓ હેઠળ પરિપત્ર નં. ૭૮૯ દ્વારા 'યોગ્ય' નિર્દેશો જારી કરીને મહેસૂલ વસૂલાતની કઠોર જાહેર ફરજ બજાવતા આકારણી અધિકારીઓના સમય, કૌશલ્ય અને શક્તિનો ટાળી શકાય તેવો બગાડ અટકાવીને વસ્તુઓને માર્ગ પર લાવવામાં વાજબી છે. વાદગ્રસ્ત પરિપત્ર કોઈપણ રીતે ચોક્કસ આકારણીના સંબંધમાં આકારણી અધિકારીની સત્તાઓને મર્યાદિત, અંકુશિત અથવા સીમિત કરતો નથી. તે માત્ર ડી.ટી.એ.સી. ની જોગવાઈઓ દ્વારા આવરી લેવામાં આવેલા કરદાતાઓની આકારણીની બાબતમાં લાગુ કરવાની વ્યાપક માર્ગદર્શિકાઓ તૈયાર કરે છે. વાદગ્રસ્ત પરિપત્ર કોઈપણ રીતે આકારણી અધિકારીની તેની સમક્ષના કરદાતાઓની આવક આકારવાની હકૂમતને છીનવી લેતો નથી કે ઓછી કરતો નથી. એવું કહેવું ભૂલભરેલું છે કે વાદગ્રસ્ત પરિપત્ર એક્ટની કલમ ૧૧૯ ની જોગવાઈઓ હેઠળ સત્તાબાહ્ય છે. એક્ટની કલમ ૧૧૯ ની પેટા–કલમ (૧) અને (૨) દ્વારા સી.બી.ડી.ટી. ને આપવામાં આવેલી સત્તાઓ આવા પરિપત્રને સમાવવા માટે પૂરતી વ્યાપક છે. [૨૫૯–ડી, ઈ]

નવનીત લાલ સી. ઝવેરી વિ. કે.કે. સેન, (૧૯૬૫) ૫૬ આઇ.ટી.આર. ૧૯૮ સીબી; અફઝલ ઉલ્લાહ વિ. સ્ટેટ ઓફ યુ.પી., [૧૯૬૪] ૪ એસ.સી.આર. ૯૯૧ સીબી; કે.પી. વર્ગિસ વિ. ઇન્કમટેક્સ ઓફિસર, એર્નાકુલમ અને અન્ય, (૧૯૮૧) ૧૩૧ આઇ.ટી.આર. ૫૯૭ એસ.સી.; દેશબંધુ ગુપ્તા એન્ડ કંપની અને અન્ય વિ. દિલ્હી સ્ટોક એક્સચેન્જ એસોસિયેશન લિમિટેડ, [૧૯૭૯] ૪ એસ.સી.સી. ૫૬૫; એલરમેન લાઇન્સ લિમિટેડ વિ. સીઆઇટી, ડબલ્યુબી–૧, (૧૯૭૧) ૮૨ આઇ.ટી.આર. ૯૧૩ એસ.સી.; યુકો બેંક વિ. કમિશનર ઓફ ઇન્કમટેક્સ, (૧૯૯૯) ૨૩૭ આઇ.ટી.આર. ૮૮૯ એસ.સી.; કમિશનર ઓફ ઇન્કમટેક્સ વિ. અંજુમ એમ.એચ. ઘાસવાલા અને અન્ય, (૨૦૦૧) ૨૫૨ આઇ.ટી.આર. ૧ એસ.સી.; કલેક્ટર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઇઝ વડોદરા વિ. ધીરેન કેમિકલ ઇન્ડસ્ટ્રીઝ, [૨૦૦૨] ૨ એસ.સી.સી. ૧૨૭; સ્ટેટ ઓફ સિક્કિમ વિ.

દોરજી શેરિંગ ભુટિયા અને અન્ય, [૧૯૯૧] ૪ એસ.સી.સી. ૨૪૩; એન.બી. સંજના, આસિસ્ટન્ટ કલેક્ટર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઇઝ, બોમ્બે અને અન્ય વિ. એલ્ફિન્સ્ટન સ્પિનિંગ એન્ડ વીવિંગ મિલ્સ કંપની લિમિટેડ, [૧૯૭૧] ૧ એસ.સી.સી. ૩૩૭ અને પી. બાલકોટૈયા વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા અને અન્ય, [૧૯૫૮] એસ.સી.આર. ૧૦૫૨; એ.આઇ.આર. (૧૯૫૮) એસ.સી. ૨૩૨, સંદર્ભ લીધેલ.

બાલેશ્વર બગારતી વિ. ભગીરથી દાસ, (૧૯૦૮) આઇ.એલ.આર. ૩૫ કલ. ૭૦૧, સંદર્ભ લીધેલ.

ક્રોફોર્ડ ઓન સ્ટેચ્યુટરી કન્સ્ટ્રક્શન (૧૯૪૦ આવૃત્તિ) સંદર્ભ લીધેલ.

૪.૧. મૉરેશિયસ ઇન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૯૫ ની જોગવાઈઓનું અવલોકન એવા તારણ તરફ દોરી જતું નથી કે કર પ્રોત્સાહક કંપનીઓ કરવેરા માટે જવાબદાર નથી, જોકે તેમને ચોક્કસ આવકના મથાળા એટલે કે શેરો અને જામીનગીરીઓના વ્યવહારોમાંથી થતા નફાના સંબંધમાં આવકવેરામાંથી મુક્તિ આપવામાં આવી છે. મૉરેશિયસ ઇન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૯૫ હેઠળ આવકના ચોક્કસ સ્ત્રોતની કરપાત્રતાના સંબંધમાં મુક્તિ આપવામાં આવી છે માત્ર એટલા માટે, એવું માની શકાય નહીં કે આ સંસ્થા એક્ટ હેઠળ 'કર ચૂકવવા પાત્ર' નથી. [૨૬૬-એચ, ૨૬૭-એ, ડી]

કે.વી. એએલ. એમ. રામનાથન ચેટ્ટિયાર વિ. કમિશનર ઓફ ઇન્કમટેક્સ મદ્રાસ (૧૯૭૩) ૮૮ આઇ.ટી.આર. ૧૬૯ એસ.સી.; વોલેસ ફ્લોર મિલ્સ કંપની લિમિટેડ વિ. કલેક્ટર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઇઝ, બોમ્બે ડિવિઝન ૩, [૧૯૮૯] ૪ એસ.સી.સી. ૫૯૨; કાસિંકા ટ્રેડિંગ અને અન્ય વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા અને અન્ય, [૧૯૯૫] ૧ એસ.સી.સી. ૨૭૪, સંદર્ભ લીધેલ.

તમિલનાડુ (મદ્રાસ રાજ્ય) હેન્ડલૂમ વ્યુવર્સ કો-ઓપરેટિવ સોસાયટી લિમિટેડ વિ. આસિસ્ટન્ટ કલેક્ટર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઇઝ, ઇરોડ, (૧૯૭૮) ઇ.એલ.ટી. જે૫૭ મદ્રાસ., સંદર્ભ લીધેલ.

ઈંગમાર જોહાનસન એટ. અલ. વિ. યુનાઈટેડ સ્ટેટ્સ ઓફ અમેરિકા, ૩૩૬એફ.૨ડી ૮૦૯, સંદર્ભ લીધેલ.

જીન મેરી રિવિલર, કાહિયર્સ ડી ડ્રોઈટ ફિસ્કલ ઈન્ટરનેશનલ વોલ્યુમ LXXIIa, સંદર્ભ લીધેલ.

૪.૨. 'કરવેરાની જવાબદારી' એ કાનૂની સ્થિતિ છે અને 'કર ચૂકવવો' એ નાણાકીય કૃત્ય છે. ડી.ટી.એ.સી. ના અનુચ્છેદ ૪ ના હેતુ માટે, કાનૂની સ્થિતિ, એટલે કે કરવેરાની જવાબદારી પ્રસ્તુત છે અને વાસ્તવિક કર ચૂકવવાનું નાણાકીય કૃત્ય નહીં. જો આવું ન હોત, તો ડી.ટી.એ.સી. એ 'કરવેરાની જવાબદારી' શબ્દોનો ઉપયોગ ન કર્યો હોત પરંતુ 'કર ચૂકવે છે' જેવા કેટલાક યોગ્ય શબ્દોનો ઉપયોગ કર્યો હોત. ડી.ટી.એ.સી. ની ભાષા પરથી, એવું કહી શકાય નહીં કે મૉરેશિયસ ઓફશોર બિઝનેસ એક્ટિવિટી એક્ટ, ૧૯૯૨ હેઠળ નિગમિત અને નોંધાયેલ ઓફશોર કંપનીઓ મૉરેશિયસ ઈન્કમટેક્સ એક્ટ હેઠળ 'કરવેરાની જવાબદારી' ધરાવતી નથી અને એવી કંપનીઓ ડી.ટી.એ.સી. ના અનુચ્છેદ ૪ સાથે વાંચતા અનુચ્છેદ ૩ ના અર્થમાં 'મૉરેશિયસના રહીશ' ગણાશે નહીં. [૨૭૦–એચ, ૨૭૧–એ–બી]

૪.૩. 'રહીશ' અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ ડી.ટી.એ.સી. માં મર્યાદાના શબ્દ તરીકે કરવામાં આવ્યો છે. નહિંતર, જે વ્યક્તિ તેના મૂળ વસવાટ, રહેઠાણ, સંચાલનના સ્થળ અથવા સમાન પ્રકારના કોઈપણ અન્ય માપદંડના કારણે કરાર કરનાર રાજ્યમાં 'કર ચૂકવવા પાત્ર' ન પણ હોય, તે પણ ડી.ટી.એ.સી. ના લાભનો દાવો કરી શકે છે. ડી.ટી.એ.સી. નો હેતુ બેવડા કરવેરા નાબૂદ કરવાનો હોવાથી, સંધિ માત્ર તે જ વ્યક્તિઓને ધ્યાનમાં લે છે જેઓ કરાર કરનાર રાજ્યોમાં 'કરવેરા માટે જવાબદાર' છે. પરિણામે, તેના હેઠળના લાભો તે વ્યક્તિઓ માટે ઉપલબ્ધ નથી જેઓ કરવેરા માટે જવાબદાર નથી અને 'કરવેરાની જવાબદારી' શબ્દોનો હેતુ મર્યાદાના શબ્દો તરીકે કામ કરવાનો છે. પ્રતિવાદીઓની એ રજૂઆત સ્વીકાર્ય નથી કે બેવડા કરવેરા ટાળવાનો પ્રશ્ન ત્યારે

જ ઉભો થઈ શકે જ્યારે કોઈ એક કરાર કરનાર રાજ્યમાં ખરેખર કર ચૂકવવામાં આવ્યો હોય. [૨૭૨–ઈ–જી, ૨૭૫–બી, સી]

કમિશનર ઓફ ઇન્કમટેક્સ, નાગપુર વિ. સતલજ કોટન મિલ્સ સપ્લાય એજન્સી લિમિટેડ, (૧૯૭૫) ૧૦૦ આઇ.ટી.આર. ૭૦૬ સીબી; મોહસીનઅલી અલીમોહમ્મદ રફીક, ઇન રે. (૧૯૯૪) ૨૧૩ આઇ.ટી.આર. ૩૧૭ (એ.એ.આર.); સિરિલ યુજીન પરેરા, ઇન રે. (૧૯૯૯) ૨૩૯ આઇ.ટી.આર. ૬૫૦ (એ.એ.આર.), સંદર્ભ લીધેલ.

જહોન એન. ગ્લેડન વિ. હર મેજેસ્ટી ધ ક્વીન, (૮૫ ડીટીસી ૫૧૮૮); કમિશનર ઓફ ટેક્સેશન વિ. લામેસા હોલ્ડિંગ્સ, (૧૯૯૭) ૭૮૫ એફસીએ; ચોંગ વિ. કમિશનર ઓફ ટેક્સેશન, (૨૦૦૦) એફસીએ ૬૩૫; ધ એસ્ટેટ ઓફ મિશેલ હોસમેન વિ. હર મેજેસ્ટી ધ ક્વીન, (૧૯૯૮) કેનેડા ટેક્સ કોર્ટ લેક્સિસ ૧૧૪૦, સંદર્ભ લીધેલ.

એ મેન્યુઅલ ઓન ધ ઓ.ઇ.સી.ડી. મોડલ ટેક્સ કન્વેન્શન ઓન ઇન્કમ એન્ડ ઓન કેપિટલ; ક્લાઉસ વોગેલ, ડબલ ટેક્સેશન કન્વેન્શન (ત્રીજી આવૃત્તિ), સંદર્ભ લીધેલ.

૫.૧. જો એવો ઈરાદો હોત કે ત્રાહિત દેશનો નાગરિક ડી.ટી.એ.સી. ના લાભોથી વંચિત રહે, તો તેની અસરમાં યોગ્ય મર્યાદાની શરત તેમાં સામેલ હોવી જોઈતી હતી. મર્યાદાના ખંડની ગેરહાજરીમાં, ઈન્ડો–મૉરેશિયસ સંધિ હેઠળ ત્રાહિત દેશના રહીશને તેના હેઠળ લાભ મેળવવાથી પ્રતિબંધિત કરતી કોઈ અયોગ્ય કે હકદારી છીનવી લેતી શરતો નથી. જે હેતુઓ સાથે રહીશોને મૉરેશિયસમાં નિગમિત કરવામાં આવ્યા છે, તે સંપૂર્ણપણે અપ્રસ્તુત છે અને વ્યવહારની કાયદેસરતાને કોઈપણ રીતે અસર કરી શકતા નથી. નાણાકીય કાયદામાં ઈક્વિટી જેવું કંઈ નથી. કાં તો કાયદો પ્રોપ્રિયો વિગૉરે લાગુ પડે છે, અથવા તે લાગુ પડતો નથી. જો વ્યક્ત કરેલા શબ્દો લાગુ પડતા ન હોય, તો નાણાકીય કાયદાને હેતુપૂર્વક લાગુ કરવાનો કોઈ પ્રશ્ન નથી. [૨૭૯–બી, ડી, ઈ]

ઈન્ડો–યુએસ ડબલ ટેક્સેશન એવોઈડન્સ કન્વેન્શન (અનુચ્છેદ ૨૪), સંદર્ભ લીધેલ.

લોર્ડ મેકનેર, ધ લૉ ઓફ ટ્રીટીઝ (ઓક્સફર્ડ, એટ ધ કેલેન્ડ્રન પ્રેસ, ૧૯૬૧), સંદર્ભ લીધેલ.

૫.૨. ત્રાહિત દેશનો રહીશ તેના હેઠળ લાભ મેળવવાની શક્યતાઓને સંપૂર્ણપણે દૂર કરે તે માટે રાજ્યએ તેના કાયદામાં કેવી રીતે સુધારો કરવો જોઈએ અથવા કર સંધિઓમાં યોગ્ય શરતોનો સમાવેશ કરવો જોઈએ તે અંગેનો પ્રશ્ન શૈક્ષણિક અભિગમ ધરાવે છે. કાયદાનું વિશ્લેષણ કરતી કોર્ટની ફરજ વિશેનો સિદ્ધાંત સ્પષ્ટ છે: 'ન્યાયાધીશની ફરજ કાયદો શું છે તે નક્કી કરવાની અને તેને લાગુ કરવાની છે, નહિ કે તેને બનાવવાની'. વિવિધ અહેવાલો કાયદો કેવો હોવો જોઈએ તે વિશે છે અને સંધિમાં જ અથવા સ્થાનિક કાયદા દ્વારા યોગ્ય મર્યાદા જોગવાઈઓ સામેલ કરવા માટે સંસદ અને કારોબારી માટે દિશાસૂચક છે. આ બાબત માત્ર ત્રાહિત પક્ષના રહીશ દ્વારા ડી.ટી.એ.સી. ની વર્તમાન જોગવાઈઓનો લાભ લેવાના પ્રયાસને ગેરકાયદેસર બનાવતી નથી. કોર્ટ માટે એવું કહેવું શક્ય નથી કે ડી.ટી.એ.સી. અથવા વાદગ્રસ્ત પરિપત્ર કાયદાની વિરુદ્ધ છે કે આ અહેવાલોના આધારે તેમાં દખલ કરવી શક્ય નથી. [૨૮૦–જી, ૨૮૧–એ]

બિન–રહીશ કરવેરા પરના કાર્યકારી જૂથનો તારીખ ૩.૧.૨૦૦૩ નો અહેવાલ; શેરબજાર કૌભાંડ અને તેને લગતી બાબતો અંગે સંયુક્ત સંસદીય સમિતિનો અહેવાલ તારીખ ૧૯.૧૨.૨૦૦૨, સંદર્ભ લીધેલ.

વિયેના કન્વેન્શન ઓન ધ લૉઝ ઓફ ટ્રીટીઝ, ૧૯૬૯, સંદર્ભ લીધેલ.

એલ. ઓપેનહેમ, ઓપેનહેમ્સ ઈન્ટરનેશનલ લૉ, અનુચ્છેદ ૬૨૬ (૯મી આવૃત્તિ); ફિલિપ બેકર, ડબલ ટેક્સેશન કન્વેન્શન એન્ડ ઈન્ટરનેશનલ લૉ, (૧૯૯૪ બીજી આવૃત્તિ), સંદર્ભ લીધેલ.

૫.૩. સંધિઓના અર્થઘટનમાં અપનાવવામાં આવતા સિદ્ધાંતો વૈધાનિક કાયદાના અર્થઘટન સમાન નથી. આંતરરાષ્ટ્રીય સંધિની જોગવાઈઓના અર્થઘટનમાં એક મહત્વપૂર્ણ સિદ્ધાંત, જેમાં બેવડા કરવેરા રાહત માટેની જોગવાઈ પણ સામેલ છે, તે છે કે સંધિઓ રાજકીય સ્તરે વાટાઘાટ કરવામાં આવે છે અને તેમાં દાખલ કરવામાં આવે છે અને તેના પાયામાં અનેક વિચારણાઓ હોય છે. ડી.ટી.એ.સી. કરવામાં આવી તે સમયે 'ટ્રીટી શોપિંગ' નો ઈરાદો હોઈ શકે છે. શું તે ચાલુ રહેવું જોઈએ, અને જો એમ હોય તો, કેટલા સમય સુધી, તે એક એવી બાબત છે જે કારોબારીના વિવેક પર છોડી દેવામાં આવે તે શ્રેષ્ઠ છે કારણ કે તે ઘણી આર્થિક અને રાજકીય વિચારણાઓ પર સ્વતંત્ર છે. આ કોર્ટ સંધિ આધારિત શોપિંગની કાયદેસરતાનો નિર્ણય માત્ર એટલા માટે કરી શકતી નથી કારણ કે વિચારધારાનો એક વર્ગ તેને અયોગ્ય માને છે. વિકાસશીલ અર્થતંત્રમાં સમકાલીન વિચારસરણીમાં જેને કદાચ આવશ્યક અનિષ્ટ ગણવામાં આવે છે તેનો નિર્ણય કરવા માટે સર્વગ્રાહી દૃષ્ટિકોણ અપનાવવો પડે છે. [૨૮૪-એ, એફ, ૨૮૬-એફ-જી]

ફ્રાન્સિસ બેનિયન, સ્ટેચ્યુટરી ઇન્ટરપ્રિટેશન (બટરવર્થ્સ ૧૯૯૨ બીજી આવૃત્તિ); ડેવિડ આર. ડેવિસ, પ્રિન્સિપલ્સ ઓફ ઇન્ટરનેશનલ ડબલ ટેક્સેશન રિલીફ (લંડન સ્વીટ એન્ડ મેક્સવેલ, ૧૯૮૫); રોય રોહતગી, બેઝિક ઇન્ટરનેશનલ ટેક્સેશન (ક્લુવર લૉ ઇન્ટરનેશનલ), સંદર્ભ લીધેલ.

૫.૪. મૉરેશિયસ કાયદા હેઠળ નિગમના સંબંધમાં છૂટથી ઉપયોગમાં લેવાતા 'બનાવટી (શેમ)' અને 'યુક્તિ (ડિવાઇસ)' શબ્દોનો હેતુ કાનૂની પરિસ્થિતિની અસરોને હરાવવા અથવા રદ કરવા માટે જાદુઈ મંત્રો અથવા કેચઅલ શબ્દસમૂહો તરીકે ઉપયોગ કરવાનો નથી. જો કોર્ટને એવું જણાય કે કરદાતા દ્વારા લેવામાં આવેલા અનેક કાનૂની પગલાં છતાં, ઈચ્છિત કાનૂની પરિણામ પ્રાપ્ત થયું નથી, તો કોર્ટ વચગાળાના પગલાંને અવગણવામાં વાજબી હોઈ શકે છે, પરંતુ કરદાતાના 'વાસ્તવિક હેતુ' ના કેટલાક કાલ્પનિક મૂલ્યાંકનના આધારે કોર્ટ માટે દરમિયાનગીરી કરતા કાનૂની પગલાંને બિનઅસ્તિત્વ સમાન ગણવા તે સ્વીકાર્ય

નથી. કોર્ટે ઉદ્દેશ્યપૂર્ણ રીતે સ્પષ્ટ વસ્તુઓ સાથે કામ લેવું જોઈએ અને ભ્રમણા પાછળ દોડવાનું પોષાય નહીં. આ કોર્ટ એ રજૂઆત સાથે સંમત થવા માટે અસમર્થ છે કે એક કૃત્ય, જે અન્યથા કાયદામાં માન્ય છે, તેને રાષ્ટ્રીય હિતોમાં કેટલાક આર્થિક નુકસાન અથવા પૂર્વગ્રહમાં પરિણમતા કેટલાક અંતર્ગત હેતુઓના આધારે બિનઅસ્તિત્વ સમાન ગણી શકાય. [૨૯૭–ઈ, એફ, ૨૯૯–એ–બી, એફ]

મેકડોવેલ એન્ડ કંપની લિમિટેડ વિ. કોમર્શિયલ ટેક્સ ઓફિસર, (૧૯૮૫) ૧૫૪ આઇ.ટી.આર. ૧૪૮ સીબી; મથુરામ અગ્રવાલ વિ. સ્ટેટ ઓફ મધ્યપ્રદેશ, [૧૯૯૯] ૮ એસ.સી.સી. ૬૬૭ સીબી; વામન રાવ અને અન્ય વિ. યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા અને અન્ય, [૧૯૮૧] ૨ એસ.સી.આર. ૧; મિનર્વા મિલ્સ લિમિટેડ અને અન્ય વિ. યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા અને અન્ય, [૧૯૮૧] ૧ એસ.સી.આર. ૨૦૬; સીઆઇટી, ગુજરાત વિ. એ. રમન એન્ડ કું., (૧૯૬૮) ૬૭ આઇ.ટી.આર. ૧૧ એસ.સી.; કમિશનર ઓફ વેલ્થ ટેક્સ–૨, અમદાવાદ વિ. અરવિંદ નરોત્તમ, (૧૯૮૮) ૧૭૩ આઇ.ટી.આર. ૪૭૯ એસ.સી.; એમ.વી. વલ્લીઅપ્પન અને અન્ય વિ. આઇટીઓ અને અન્ય, (૧૯૮૮) ૧૭૦ આઇ.ટી.આર. ૨૩૮ મદ્રાસ; બન્યાન એન્ડ બેરી વિ. કમિશનર ઓફ ઇન્કમટેક્સ, (૧૯૯૬) ૨૨૨ આઇ.ટી.આર. ૮૩૧ ગુજ અને બેંક ઓફ ચેટ્ટિનાડ લિમિટેડ વિ. સીઆઇટી, (૧૯૪૦) ૮ આઇ.ટી.આર. ૫૨૨ પીસી, સંદર્ભ લીધેલ.

આઇ.આર.સી. વિ. ફિશર્સ એક્ઝિક્યુટર્સ, (૧૯૨૬) એસી ૩૯૫ એચએલ; આઇ.આર.સી. વિ. ડ્યુક ઓફ વેસ્ટમિંસ્ટર, (૧૯૩૬) એસી ૧; ૧૯ ટીસી ૪૯૦; ડબલ્યુ.ટી. રામસે લિમિટેડ વિ. આઇ.આર.સી., (૧૯૮૨) એસી ૩૦૦; (૧૯૮૧) ૨ ડબલ્યુ.એલ.આર. ૪૪૯ એચએલ; આઇ.આર.સી. વિ. બરમા ઓઇલ કંપની લિમિટેડ, (૧૯૮૨) સિમોન્સ ટેક્સ કેસીસ ૩૦; ફર્નિસ વિ. ડોસન, (૧૯૮૪) ૧ ઓલ ઈઆર ૫૩૦; ૨ ડબલ્યુ.એલ.આર. ૨૨૬ એચએલ; ક્રેવન વિ. વ્હાઇટ, (૧૯૮૩) ૩ ઓલ ઈઆર ૪૯૫; મેકનીવેન (ઇન્સ્પેક્ટર ઓફ

ટેક્સીસ) વિ. વેસ્ટમોરલેન્ડ ઇન્વેસ્ટમેન્ટ્સ લિમિટેડ, (૨૦૦૧) ૧ ઓલ ઇઆર ૮૬૫; આઇ.આર.સી. વિ. ચેલેન્જ કોર્પોરેશન લિમિટેડ, [૧૯૮૭] ૨ ડબલ્યુ.એલ.આર. ૨૪ (પીસી); રસેલ વિ. સ્કોટ., (૧૯૪૮) ૨ ઓલ ઇઆર ૧૫; ઇંગમાર જોહાનસન એટ અલ. વિ. યુનાઇટેડ સ્ટેટ્સ ઓફ અમેરિકા, (૩૩૬એફ. ૨ડી. ૮૦૯); ગ્રેગરી વિ. હેલ્વેરિંગ ૨૯૩ યુએસ ૪૬૫; ૫૫ એસ.સીટી. ૨૨૬ એલ.ઇડી. ૫૬૬; ૯૭ એએલઆર ૧૩૩૫; હેલ્વેરિંગ વિ. સેન્ટ લુઇસ ટ્રસ્ટ કંપની ૨૯૬ યુએસ ૪૮; ૫૬ એસ. સીટી. ૭૮; બેકર વિ. સેન્ટ લુઇસ યુનિયન ટ્રસ્ટ કંપની ૨૯૬ યુએસ ૪૮; ૫૬ એસ.સીટી. ૭૮ ૮૦એલ; પેરી આર. બાસ વિ. કમિશનર ઓફ ઇન્ટરનલ રેવન્યુ (૧૦૮) યુએસ ૫૦ ટીસી ૫૯૫; બાર્બર–ગ્રીન અમેરિકાસ ઇન્ક. વિ. કમિશનર ઓફ ઇન્ટરનલ રેવન્યુ (૧૯૬૦) ૩૫ ટીસી ૩૬૫; સ્નૂક વિ. લંડન એન્ડ વેસ્ટ રાઇડિંગ ઇન્વેસ્ટમેન્ટ્સ લિમિટેડ, (૧૯૬૭) ઓલ ઇઆર ૫૧૮, સંદર્ભ લીધેલ.

અમેરિકન જ્યુરિસપ્રુડન્સ (૧૯૭૩) બીજી આવૃત્તિ વોલ્યુમ ૭૧, સંદર્ભ લીધેલ.

૬. વિવિધ હાઇકોર્ટોએ સમાન રીતે એક્ટની કલમ ૯૦ અંગે એકસરખો દૃષ્ટિકોણ અપનાવ્યો છે. તેથી, સ્ટેર ડેસિસિસના સિદ્ધાંતને અપનાવીને, આ બાબતને એમ જ રહેવા દેવી યોગ્ય રહેશે કારણ કે મોટી સંખ્યામાં પક્ષકારોએ કાયદાની આ સ્થાયી સ્થિતિના આધારે તેમના કાનૂની સંબંધોમાં ફેરફાર કર્યા છે. [૨૫૩–બી, સી]

મુકતુલ વિ. એમએસટી. મનભારી અને અન્ય, [૧૯૫૯] એસ.સી.આર. ૧૦૯૯; મિશ્રી લાલ (મૃતક) ના કાનૂની વારસદારો વિ. ધીરેન્દ્ર નાથ (મૃતક) ના કાનૂની વારસદારો અને અન્ય, [૧૯૯૯] ૪ એસ.સી.સી. ૧૧, સંદર્ભ લીધેલ.

દીવાની અપીલી હુકુમત

દીવાની અપીલ નં. ૮૧૬૧–સી ૮૧૬૨/૨૦૦૩.

દિલ્હી હાઇકોર્ટના વર્ષ ૨૦૦૦ ની સી.ડબલ્યુ.પી. નં. ૨૮૦૨ અને ૫૬૪૬ માં તારીખ ૩૧.૫.૨૦૦૨ ના ચુકાદા અને હુકમમાંથી.

સી.એ. નં. ૮૧૬૩–૮૧૬૪/૨૦૦૩.

અપીલકર્તાઓ વતી ઍટર્ની જનરલ શ્રી સોલી જે. સોરાબજી, શ્રી એસ. ગણેશ, શ્રી એચ.એન. સાલ્વે, શ્રી પ્રિતીશ કપૂર, શ્રી બી.વી. બલરામ દાસ, શ્રી પી.એચ. પારેખ, શ્રી નિશિથ દેસાઈ, સુશ્રી બીજલ અજિંક્ય, શ્રી સમીર પારેખ, સુશ્રી સોનાલી બસુ પારેખ, શ્રી લલિત ચૌહાણ, શ્રી અસીમ સૂદ, શ્રી સુનિલ મેથ્યુસ, શ્રી અમન સિન્હા, શ્રી આનંદ મિશ્રા અને શ્રી સંદીપ પારેખ

પ્રતિવાદીઓ વતી કેવિએટર–ઇન–પર્સન શ્રી પ્રશાંત ભૂષણ, શ્રી વિશાલ ગુપ્તા, શ્રી નરિન્દર વર્મા, શ્રી સંજય પાઠક, શ્રી બી. બાલાજી, શ્રી અનિલ કુમાર મિત્તલ અને શ્રી શિવ કાંત ઝા

કોર્ટનો ચુકાદો ન્યાયમૂર્તિ શ્રીકૃષ્ણ દ્વારા આપવામાં આવેલ:

લીવ મંજૂર કરવામાં આવે છે.

સ્પેશિયલ લીવ દ્વારા દાખલ કરવામાં આવેલી આ અપીલો, સિવિલ રિટ પિટિશન (પીઆઈએલ) નં. ૫૬૪૬/૨૦૦૦ અને સિવિલ રિટ પિટિશન નં. ૨૮૦૨/૨૦૦૦ ને મંજૂર કરતા દિલ્હી હાઇકોર્ટની ડિવિઝન બેન્ચના ચુકાદામાંથી ઉપસ્થિત થાય છે. હાઇકોર્ટે આ અપીલોમાં પડકારવામાં આવેલા તેના ચુકાદા દ્વારા સેન્ટ્રલ બોર્ડ ઓફ ડાયરેક્ટ ટેક્સીસ (જે હવે પછી

"સી.બી.ડી.ટી." તરીકે ઉલ્લેખિત છે) દ્વારા જારી કરાયેલ તારીખ ૧૩.૪.૨૦૦૦ ના પરિપત્ર નં. ૭૮૯ ને રદબાતલ અને અપરાસ્ત કર્યો હતો, જેના દ્વારા ઇન્ડો–મોરેશિયસ ડબલ ટેક્સેશન એવોઇડન્સ કન્વેન્શન, ૧૯૮૩ (જે હવે પછી 'ડી.ટી.એ.સી.' તરીકે ઉલ્લેખિત છે) લાગુ પડતું હોય તેવા કેસોની આકારણી સંબંધે આવકવેરાના ચીફ કમિશનર/ડિરેક્ટર જનરલને કેટલીક સૂચનાઓ આપવામાં આવી હતી. હાઇકોર્ટે તેની સમક્ષની એ રજૂઆત સ્વીકારી હતી કે સદરહુ પરિપત્ર ઇન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ (જે હવે પછી 'એક્ટ' તરીકે ઉલ્લેખિત છે) ની કલમ ૯૦ અને કલમ ૧૧૯ ની જોગવાઇઓ હેઠળ સત્તાબાહ્ય છે અને અન્યથા ખામીયુક્ત અને ગેરકાયદેસર પણ છે.

આ અસંખ્ય કાનૂની રજૂઆતોનું મૂલ્યાંકન કરવા માટે કેટલીક મુખ્ય હકીકતો વર્ણવવી જરૂરી બનશે.

હકીકતો:

એ: કરાર

ભારત સરકારે બેવડા કરવેરા ટાળવા અને નાણાકીય ચોરી અટકાવવા માટે વિવિધ દેશોની સરકારો સાથે વિવિધ કરારો (જેને વિવિધ રીતે કન્વેન્શન અથવા સંધિ પણ કહેવાય છે) કર્યા છે. ભારત સરકાર અને મોરેશિયસ સરકાર વચ્ચે તારીખ ૧લી એપ્રિલ, ૧૯૮૩ ના રોજ થયેલો આવો જ એક કરાર વર્તમાન વિવાદનો વિષય છે. આ કરારનો હેતુ, પ્રસ્તાવનામાં સ્પષ્ટ કર્યા મુજબ, "આવક અને મૂડીગત નફા પરના કર સંબંધે બેવડા કરવેરા ટાળવા અને નાણાકીય ચોરી

અટકાવવા તથા પરસ્પર વેપાર અને રોકાણને પ્રોત્સાહન આપવા" નો છે. અનુચ્છેદ ૨૮ માં નિર્ધારિત ઔપચારિકતાઓ પૂર્ણ કર્યા પછી આ કરાર કંપનીઓ (નફા પર સરચાર્જ) એક્ટ, ૧૯૬૪ ની કલમ ૨૪એ સાથે વાંચતા એક્ટની કલમ ૯૦ હેઠળ ભારત સરકારની સત્તાઓનો ઉપયોગ કરીને જારી કરાયેલા તારીખ ૬.૧૨.૧૯૮૩ ના જાહેરનામા દ્વારા અમલમાં લાવવામાં આવ્યો હતો. કરારમાં જણાવ્યા મુજબ, તેનો હેતુ બેવડા કરવેરા ટાળવા અને બંને દેશો વચ્ચે પરસ્પર વેપાર અને રોકાણને પ્રોત્સાહન આપવા, તેમજ બંને દેશોમાં કર બાબતોમાં નિશ્ચિતતાનું વાતાવરણ ઊભું કરવાનો છે.

આ તબક્કે કરારની કેટલીક મુખ્ય જોગવાઈઓની નોંધ લેવી જરૂરી છે. કરાર તેમાં વપરાયેલા ઘણા શબ્દોને વ્યાખ્યાયિત કરે છે અને તેમાં શેષ કલમ પણ છે. કરાર કરનાર રાજ્યો દ્વારા કરારની જોગવાઈઓના અમલીકરણમાં તેમાં વ્યાખ્યાયિત ન હોય તેવા કોઈપણ શબ્દનો અર્થ, જ્યાં સુધી સંદર્ભ અન્યથા જરૂરી ન હોય ત્યાં સુધી, સંધિનો વિષય છે તેવા શબ્દોના સંબંધમાં તે કરાર કરનાર રાજ્યમાં અમલમાં રહેલા કાયદાઓ હેઠળ જે અર્થ છે તે જ રહેશે. અનુચ્છેદ ૧(ઇ) 'વ્યક્તિ' ને વ્યાખ્યાયિત કરે છે જેથી વ્યક્તિગત, કંપની અને અન્ય કોઈ એન્ટિટી, કોર્પોરેટ અથવા નોન-કોર્પોરેટ નો સમાવેશ થાય "જેને સંબંધિત કરાર કરનાર રાજ્યોમાં અમલમાં રહેલા કરવેરા કાયદા હેઠળ કરપાત્ર એકમ તરીકે ગણવામાં આવે છે". નાણા મંત્રાલય (મહેસૂલ વિભાગ) માં કેન્દ્ર સરકાર, ભારતના કિસ્સામાં અને મોરેશિયસના કિસ્સામાં કમિશનર ઓફ ઇન્કમટેક્સ ને "સક્ષમ સત્તામંડળ" તરીકે વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવેલ છે. અનુચ્છેદ ૪ કરારના

અમલીકરણનો વ્યાપ પૂરો પાડે છે. કરારની લાગુ પડવાપાત્રતા અનુચ્છેદ ૪ દ્વારા નક્કી થાય છે જે નીચે મુજબ છે;

અનુચ્છેદ ૪ રહીશો

૧. કન્વેન્શનના હેતુઓ માટે, "કરાર કરનાર રાજ્યનો રહીશ" શબ્દનો અર્થ એવી કોઈપણ વ્યક્તિ છે કે જે, તે રાજ્યના કાયદા હેઠળ, તેના મૂળ વસવાટ, રહેઠાણ, સંચાલનના સ્થળ અથવા સમાન પ્રકારના કોઈપણ અન્ય માપદંડના કારણે તેમાં કરવેરા માટે જવાબદાર હોય. "ભારતના રહીશ" અને "મોરેશિયસના રહીશ" શબ્દોનો અર્થ તે મુજબ કરવામાં આવશે.

૨. જ્યાં ફકરા ૧ ની જોગવાઈના કારણે, કોઈ વ્યક્તિ બંને કરાર કરનાર રાજ્યોનો રહીશ હોય, તો આ કન્વેન્શનના હેતુઓ માટે તેની રહેઠાણની સ્થિતિ નીચેના નિયમો અનુસાર નક્કી કરવામાં આવશે:

(એ) તે કરાર કરનાર રાજ્યનો રહીશ ગણાશે જેમાં તેની પાસે કાયમી ઘર ઉપલબ્ધ હોય; જો તેની પાસે બંને કરાર કરનાર રાજ્યોમાં કાયમી ઘર ઉપલબ્ધ હોય, તો તે કરાર કરનાર રાજ્યનો રહીશ ગણાશે જેની સાથે તેના વ્યક્તિગત અને આર્થિક સંબંધો વધુ ગાઢ હોય (જે હવે પછી તેના "મહત્વપૂર્ણ હિતોના કેન્દ્ર" તરીકે ઉલ્લેખિત છે);

(બી) જો કરાર કરનાર રાજ્ય કે જેમાં તેનું મહત્વપૂર્ણ હિતોનું કેન્દ્ર છે તે નક્કી કરી શકાતું ન હોય, અથવા જો તેની પાસે કોઈપણ કરાર

કરનાર રાજ્યમાં કાયમી ઘર ઉપલબ્ધ ન હોય, તો તે કરાર કરનાર રાજ્યનો રહીશ ગણાશે જેમાં તેનો સામાન્ય વસવાટ હોય;

(સી) જો તેનો બંને કરાર કરનાર રાજ્યોમાં સામાન્ય વસવાટ હોય અથવા તેમાંથી કોઈમાં પણ ન હોય, તો તે કરાર કરનાર રાજ્યનો રહીશ ગણાશે જેનો તે નાગરિક હોય;

(ડી) જો તે બંને કરાર કરનાર રાજ્યોનો નાગરિક હોય અથવા તેમાંથી કોઈનો ન હોય, તો કરાર કરનાર રાજ્યોના સક્ષમ સત્તામંડળો પરસ્પર સંમતિથી પ્રશ્નનો ઉકેલ લાવશે.

૩. જ્યાં ફકરા ૧ ની જોગવાઈના કારણે, વ્યક્તિ સિવાયની અન્ય કોઈ વ્યક્તિ બંને કરાર કરનાર રાજ્યોની રહીશ હોય, તો તેને તે કરાર કરનાર રાજ્યનો રહીશ ગણવામાં આવશે જેમાં તેના અસરકારક સંચાલનનું સ્થળ આવેલું હોય.

કરાર આવકના વિવિધ મથાળાઓના સંબંધમાં વિવિધ કરાર કરનાર પક્ષોને કરવેરાના અધિકારક્ષેત્રની ફાળવણી પૂરી પાડે છે. અનુચ્છેદ ૧૦ હેઠળ ડિવિડન્ડ, અનુચ્છેદ ૧૧ હેઠળ વ્યાજ, અનુચ્છેદ ૧૨ હેઠળ રોયલ્ટી, અનુચ્છેદ ૧૩ હેઠળ મૂડીગત નફો, અનુચ્છેદ ૧૪ માં સ્વતંત્ર વ્યક્તિગત સેવાઓમાંથી પ્રાપ્ત આવક, અનુચ્છેદ ૧૫ માં આશ્રિત વ્યક્તિગત સેવાઓમાંથી આવક, અનુચ્છેદ ૧૬ માં ડિરેક્ટરોની ફી, અનુચ્છેદ ૧૭ માં કલાકારો અને એથ્લેટ્સની આવક, અનુચ્છેદ ૧૮ માં સરકારી કાર્યો, અનુચ્છેદ ૨૦ માં વિદ્યાર્થીઓ અને એપ્રેન્ટિસની આવક, અનુચ્છેદ ૨૧ માં પ્રોફેસરો, શિક્ષકો અને સંશોધન

વિદ્વાનોની આવક અને અનુચ્છેદ ૨૨ માં અન્ય આવકના કરવેરા અંગે વિગતવાર નિયમો નિર્ધારિત કરવામાં આવ્યા છે.

અનુચ્છેદ ૧૩ મૂડીગત નફા પર કરવેરા લાદવાની રીત સાથે વ્યવહાર કરે છે. તે એવી જોગવાઈ કરે છે કે સ્થાવર મિલકતના વેચાણમાંથી પ્રાપ્ત થતા નફા પર તે કરાર કરનાર રાજ્યમાં કર વસૂલવામાં આવી શકે છે જેમાં આવી મિલકત આવેલી છે. કરાર કરનાર રાજ્યના રહીશ દ્વારા જંગમ મિલકતના વેચાણમાંથી પ્રાપ્ત થતો નફો, જે કાયમી સ્થાપનાની વ્યવસાયિક મિલકતનો ભાગ બનાવે છે જે કરાર કરનાર રાજ્યના સાહસની અન્ય કરાર કરનાર રાજ્યમાં છે, અથવા કરાર કરનાર રાજ્યના રહીશને અન્ય કરાર કરનાર રાજ્યમાં સ્વતંત્ર વ્યક્તિગત સેવાઓ બજાવવાના હેતુ માટે ઉપલબ્ધ નિશ્ચિત આધારને લગતી જંગમ મિલકતનો નફો, જેમાં આવી કાયમી સ્થાપનાના વેચાણમાંથી પ્રાપ્ત થતા આવા નફાનો પણ સમાવેશ થાય છે, તેના પર તે અન્ય રાજ્યમાં કર વસૂલવામાં આવી શકે છે. આંતરરાષ્ટ્રીય ટ્રાફિકમાં સંચાલિત જહાજો અને એરક્રાફ્ટ અને આવા જહાજો અને એરક્રાફ્ટના સંચાલનને લગતી જંગમ મિલકતના વેચાણમાંથી થતો નફો, માત્ર તે જ કરાર કરનાર રાજ્યમાં કરપાત્ર રહેશે જેમાં અસરકારક સંચાલનનું સ્થળ આવેલું છે. ઉપરોક્ત સિવાયની કોઈપણ અન્ય મિલકતના વેચાણમાંથી કરાર કરનાર રાજ્યમાં રહીશ દ્વારા પ્રાપ્ત થતા મૂડીગત નફાના સંબંધમાં, તે માત્ર તે રાજ્યમાં કરપાત્ર છે જેમાં આવી વ્યક્તિ 'રહીશ' છે.

અનુચ્છેદ ૨૫ પરસ્પર સંમતિ પ્રક્રિયા નક્કી કરે છે. તે એવી જોગવાઈ કરે છે કે જ્યાં કરાર કરનાર રાજ્યનો રહીશ એવું માને છે કે એક અથવા બંને કરાર

કરનાર રાજ્યોની ક્રિયાઓ તેના માટે આ કન્વેન્શન અનુસાર ન હોય તેવા કરવેરામાં પરિણમે છે અથવા પરિણમશે, તો તે, તે રાજ્યોના રાષ્ટ્રીય કાયદાઓ દ્વારા પૂરા પાડવામાં આવેલા ઉપાયો હોવા છતાં, પોતાનો કેસ કરાર કરનાર રાજ્યના સક્ષમ સત્તામંડળ સમક્ષ રજૂ કરી શકે છે જેનો તે રહીશ છે. આ કેસ એ કાર્યવાહીની નોટિસ મળ્યાની તારીખના ત્રણ વર્ષની અંદર રજૂ થવો જોઈએ જે કન્વેન્શન અનુસાર ન હોય તેવા કરવેરાને જન્મ આપે છે. ત્યારપછી, જો વાંધો વ્યાજબી જણાય, તો સક્ષમ સત્તામંડળ અન્ય કરાર કરનાર રાજ્યના સક્ષમ સત્તામંડળ સાથે પરસ્પર સંમતિ દ્વારા કેસનો ઉકેલ લાવવાનો પ્રયાસ કરશે જેથી કન્વેન્શન અનુસાર ન હોય તેવા કરવેરાની સ્થિતિ ટાળી શકાય. આ અનુચ્છેદ કન્વેન્શનના અર્થઘટન અથવા અમલીકરણમાં ઉદ્‌ભવતી કોઈપણ મુશ્કેલીઓ અથવા શંકાઓનો પરસ્પર સંમતિ દ્વારા ઉકેલ લાવવા માટે કરાર કરનાર રાજ્યોના સક્ષમ સત્તામંડળો દ્વારા પ્રયત્નો કરવા માટે પણ જોગવાઈ કરે છે. આ હેતુ માટે, કન્વેન્શન કરાર કરનાર રાજ્યોના સક્ષમ સત્તામંડળો વચ્ચે સતત અથવા સમયાંતરે સંદેશાવ્યવહાર અને વિચારો અને મંતવ્યોની આપ–લે કરવાનું વિચારે છે.

બી: પરિપત્રો

એક્ટની કલમ ૯૦ હેઠળ તેની સત્તાઓનો ઉપયોગ કરીને સી.બી.ડી.ટી. દ્વારા જારી કરાયેલ તારીખ ૩૦.૩.૧૯૯૪ ના પરિપત્ર નં. ૬૮૨ દ્વારા, ભારત સરકારે સ્પષ્ટતા કરી હતી કે ભારતીય કંપનીના શેરોના વેચાણ દ્વારા મૉરેશિયસના કોઈપણ રહીશના મૂડીગત નફા પર મૉરેશિયસના કરવેરા કાયદાઓ

મુજબ માત્ર મૉરેશિયસમાં જ કર વસૂલવાપાત્ર રહેશે અને ભારતમાં કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર રહેશે નહીં. આના પર આધાર રાખીને, મોટી સંખ્યામાં ફૉરેન ઈન્સ્ટિટ્યુશનલ ઇન્વેસ્ટર્સ (જે હવે પછી "એફઆઈઆઈ" તરીકે ઉલ્લેખિત છે), જેઓ મૉરેશિયસના રહીશ હતા, તેઓએ ભારતમાં કરપાત્ર થયા વિના આવા શેરોના વેચાણથી નફો કમાવવાની અપેક્ષાઓ સાથે ભારતીય કંપનીઓના શેરોમાં મોટી રકમનું મૂડી રોકાણ કર્યું હતું. વર્ષ ૨૦૦૦ ના કોઈક સમયગાળામાં, કેટલાક આવકવેરા સત્તામંડળોએ ભારતમાં કાર્યરત કેટલાક એફઆઈઆઈ ને કારણદર્શક નોટિસો જારી કરી હતી અને તેમને કારણ દર્શાવવા જણાવ્યું હતું કે ભારતમાં તેમને મળેલા નફા અને ડિવિડન્ડ પર તેમને શા માટે કર લાદવામાં ન આવવો જોઈએ. જે આધારે કારણદર્શક નોટિસ જારી કરવામાં આવી હતી તે એ હતો કે કારણદર્શક નોટિસ મેળવનારાઓ મોટે ભાગે મૉરેશિયસમાં નિગમિત 'શેલ કંપનીઓ' હતા, જેઓ મૉરેશિયસથી કાર્યરત હતા, જેમનો મુખ્ય હેતુ ભારતમાં ભંડોળનું રોકાણ કરવાનો હતો. એવો આક્ષેપ કરવામાં આવ્યો હતો કે આ કંપનીઓ ભારત અથવા મૉરેશિયસ સિવાયના અન્ય દેશોમાંથી નિયંત્રિત અને સંચાલિત થતી હતી અને તેથી ડી.ટી.એ.સી. ના લાભો મેળવવા માટે તેઓ મૉરેશિયસના "રહીશો" ન હતા. આ કારણદર્શક નોટિસોના પરિણામે એફઆઈઆઈ દ્વારા ગભરાટ ફેલાયો અને ત્યારબાદ ઉતાવળમાં ભંડોળ પાછું ખેંચવામાં આવ્યું. ભારતના નાણામંત્રીએ ૪ એપ્રિલ, ૨૦૦૦ ના રોજ એક પ્રેસ નોટ જારી કરીને સ્પષ્ટતા કરી હતી કે કેટલાક આવકવેરા અધિકારીઓ દ્વારા લેવામાં આવેલા મંતવ્યો આકારણીના ચોક્કસ કેસો સંબંધિત છે અને તે આવા

એફઆઈઆઈ ને કર લાભોનો ઈનકાર કરવા અંગે ભારત સરકારની નીતિનું પ્રતિનિધિત્વ કરતા નથી કે પ્રતિબિંબિત કરતા નથી.

ત્યારબાદ, પરિસ્થિતિને વધુ સ્પષ્ટ કરવા માટે, સી.બી.ડી.ટી. એ તારીખ ૧૩.૪.૨૦૦૦ ના રોજ પરિપત્ર નં. ૭૮૯ બહાર પાડ્યો. કારણ કે આ એક નિર્ણાયક પરિપત્ર છે, તેનું સંપૂર્ણ લખાણ રજૂ કરવું યોગ્ય રહેશે. પરિપત્ર નીચે મુજબ છે:

પરિપત્ર નં. ૭૮૯

ફાઇલ નં. ૫૦૦/૬૦/૨૦૦૦–

એફટીડી ભારત સરકાર નાણા મંત્રાલય મહેસૂલ વિભાગ સેન્ટ્રલ બોર્ડ ઓફ ડાયરેક્ટ ટેક્સીસ નવી દિલ્હી, ૧૩ એપ્રિલ, ૨૦૦૦

પ્રતિ, આવકવેરાના તમામ ચીફ કમિશનર/ ડિરેક્ટર જનરલ

વિષય: ઇન્ડો–મોરેશિયસ ડબલ ટેક્સ એવોઇડન્સ કન્વેન્શન (ડી.ટી.એ.સી.) હેઠળ ડિવિડન્ડ અને મૂડીગત નફામાંથી થતી આવકના કરવેરા અંગે સ્પષ્ટીકરણ–બાબત.

વર્ષ ૧૯૮૩ ના ઇન્ડો–મોરેશિયસ ડી.ટી.એ.સી. ની જોગવાઇઓ ભારત અને મોરેશિયસ બંનેના 'રહીશો' ને લાગુ પડે છે. ડી.ટી.એ.સી. નો અનુચ્છેદ ૪ એક રાજ્યના રહીશને એવી કોઈપણ વ્યક્તિ તરીકે વ્યાખ્યાયિત કરે છે જે, તે રાજ્યના કાયદા હેઠળ તેના મૂળ વસવાટ, રહેઠાણ, સંચાલનના સ્થળ અથવા સમાન પ્રકારના કોઈપણ અન્ય માપદંડના કારણે ત્યાં કરવેરા માટે જવાબદાર હોય. ફોરેન ઈન્સ્ટિટ્યુશનલ ઈન્વેસ્ટર્સ અને અન્ય ઈન્વેસ્ટમેન્ટ ફંડ્સ વગેરે જે મોરેશિયસથી કાર્યરત છે તે હંમેશા તે દેશમાં નિગમિત થયેલા હોય છે. આ સંસ્થાઓ મોરેશિયસના

કર કાયદા હેઠળ 'કર ચૂકવવા પાત્ર' છે અને તેથી ડી.ટી.એ.સી. મુજબ તેમને મૉરેશિયસના રહીશો ગણવામાં આવશે.

૧ જૂન, ૧૯૯૭ પહેલાં, સ્થાનિક કંપનીઓ દ્વારા વહેંચવામાં આવતું ડિવિડન્ડ શેરધારકના હાથમાં કરપાત્ર હતું અને ઇન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ હેઠળ મૂળ સ્થાનેથી કર કપાતપાત્ર હતો. ડી.ટી.એ.સી. હેઠળ, મૉરેશિયસના રહીશના શેરહોલ્ડિંગની મર્યાદાના આધારે ૫% અથવા ૧૫% ના દરે ચૂકવવામાં આવેલા કુલ ડિવિડન્ડ પર મૂળ સ્થાનેથી કર કપાતપાત્ર હતો. ઇન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ હેઠળ, કલમ ૧૧૫એ વગેરે હેઠળ નિર્દિષ્ટ દરો પર મૂળ સ્થાનેથી કર કપાતપાત્ર હતો. મૉરેશિયસના રોકાણકારોના હાથમાં ડિવિડન્ડ પરના કરવેરા અંગે શંકાઓ ઉભી કરવામાં આવી છે. અત્રે એ સ્પષ્ટ કરવામાં આવે છે કે જ્યાં પણ મૉરેશિયસ સત્તામંડળો દ્વારા રહેઠાણનું પ્રમાણપત્ર આપવામાં આવે છે, ત્યાં આવું પ્રમાણપત્ર તે મુજબ ડી.ટી.એ.સી. લાગુ કરવા માટે રહેઠાણના દરજ્જા તેમજ લાભદાયી માલિકીને સ્વીકારવા માટે પૂરતો પુરાવો ગણાશે.

ઉપર ઉલ્લેખિત રહેઠાણની કસોટી શેરોના વેચાણ પરના મૂડીગત નફામાંથી થતી આવકના સંબંધમાં પણ લાગુ પડશે. તદનુસાર, એફઆઈઆઈ વગેરે, જે મૉરેશિયસમાં રહીશ છે તેઓ અનુચ્છેદ ૧૩ ના ફકરા ૪ મુજબ શેરોના વેચાણ પર ભારતમાં ઉભા થતા મૂડીગત નફામાંથી થતી આવક પર ભારતમાં કરપાત્ર રહેશે નહીં.

ઉપરોક્ત સ્પષ્ટીકરણ વિવિધ સ્તરે પડતર તમામ કાર્યવાહીઓને લાગુ પડશે.

સી: રિટ પિટિશનો

પરિપત્ર નં. ૭૮૯ ને દિલ્હી હાઇકોર્ટ સમક્ષ બે રિટ પિટિશનો દ્વારા પડકારવામાં આવ્યો હતો, આ બંને પિટિશનો જાહેર હિતની અરજી તરીકે હોવાનું કહેવાય છે. સીડબલ્યુપી ૨૮૦૨/૨૦૦૦ માં અરજદારે (આઝાદી બચાવો આંદોલન)

સી.બી.ડી.ટી. દ્વારા જારી કરાયેલ તારીખ ૧૩.૪.૨૦૦૦ ના પરિપત્ર નં. ૭૮૯ ને રદબાતલ કરવા અને ગેરકાયદેસર અને રદબાતલ તરીકે જાહેર કરવા માટે અરજ કરી હતી. સીડબલ્યુપી ૫૬૪૬/૨૦૦૦ માં અરજદારે કેન્દ્ર સરકારને યોગ્ય નિર્દેશ/હુકમ અથવા રિટ જારી કરવા માંગ કરી હતી અને નીચે મુજબની અરજ કરી હતી:

(એ) નામદાર કોર્ટના ધ્યાન પર લાવવામાં આવેલા સંજોગો હેઠળ, કોર્ટને યોગ્ય લાગે તેવો યોગ્ય નિર્દેશ/હુકમ/રિટ કેન્દ્ર સરકારને જારી કરવા મહેર કરશો, જેથી એવી પ્રક્રિયા શરૂ કરી શકાય કે જેના દ્વારા ઈન્ડો-મૉરેશિયસ ડબલ ટેક્સેશન એવોઈડન્સ એગ્રીમેન્ટની શરતોમાં સુધારો, ફેરફાર અથવા અંત લાવવામાં આવે અને/અથવા હાઈ કોન્ટ્રાક્ટિંગ પાર્ટીઓ દ્વારા અસરકારક પગલાં લેવામાં આવે જેથી એનઆરઆઈ અને એફઆઈઆઈ અને આવા અન્ય ઘૂસણખોરો રાજ્યના સંસાધનોને લૂંટી ન શકે.

(બી) ભારતની બહારના કોઈપણ દેશની સરકાર સાથે કરાર કરવાના મામલામાં ઈન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની કલમ ૯૦ હેઠળ કેન્દ્ર સરકારની સત્તાઓ જાહેર અને સીમાંકિત કરવા મહેર કરશો;

(સી) ઈન્કમટેક્સ એક્ટ હેઠળ વૈધાનિક સત્તામંડળોને પરિપત્રો દ્વારા સૂચનાઓ જારી કરવાના મામલામાં સેન્ટ્રલ બોર્ડ ઓફ ડાયરેક્ટ ટેક્સીસની સત્તાઓ જાહેર અને સીમાંકિત કરવા મહેર કરશો, ખાસ

કરીને એવા પરિપત્રો દ્વારા જે અમુક વ્યક્તિગત કરદાતાઓ માટે ફાયદાકારક છે પરંતુ જાહેર હિત માટે નુકસાનકારક છે.

(ડી) સેન્ટ્રલ બોર્ડ ઓફ ડાયરેક્ટ ટેક્સીસ દ્વારા જારી કરાયેલ તારીખ ૧૩ એપ્રિલ, ૨૦૦૦ ના પરિપત્ર નં. ૭૮૯ ની ગેરકાયદેસરતા જાહેર કરવા અને પરિણામ સ્વરૂપે તેને રદબાતલ કરવા મહેર કરશો;

(ઈ) પરમાદેશ (મેન્ડેમસ) જારી કરવા મહેર કરશો જેથી પ્રતિવાદીઓ કાયદા મુજબ તપાસ ચલાવવાની અને કર વસૂલાતની તેમની વૈધાનિક ફરજો બજાવી શકે;

(એફ) કોર્ટને યોગ્ય લાગે તેવો પરમાદેશ (મેન્ડેમસ) પ્રકારની યોગ્ય રિટ અથવા નિર્દેશ/હુકમ જારી કરવા મહેર કરશો, જેથી પરિપત્ર નં. ૭૮૯ ના અનુસંધાનમાં મહેસૂલને પૂર્વગ્રહ રાખતા કૃત્યોની અસરોને રદ કરવા માટેની તમામ ઉપચારાત્મક કાર્યવાહીઓ ઈન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ હેઠળના સત્તામંડળો દ્વારા લેવામાં આવે.

ડી: હાઈકોર્ટના તારણો

હાઈકોર્ટે નીચેના વ્યાપક આધારો પર પરિપત્રને રદબાતલ કર્યો છે:

(એ) પ્રથમદર્શી રીતે, વાદગ્રસ્ત પરિપત્ર દ્વારા કોઈ નિર્દેશ જારી કરવામાં આવ્યો નથી. પરિપત્ર એવું દર્શાવતો નથી કે તે ઈન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની કલમ ૧૧૯ હેઠળ જારી કરવામાં આવ્યો છે અને તે મુજબ તે મહેસૂલ વિભાગ પર કાયદેસર રીતે બંધનકર્તા રહેશે નહીં;

(બી) સેન્ટ્રલ બોર્ડ ઓફ ડાયરેક્ટ ટેક્સીસ એવી કોઈ સૂચના જારી કરી શકે નહીં, જે ઇન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની જોગવાઇઓ હેઠળ સત્તાબાહ્ય હોય. જ્યાં સુધી વાદગ્રસ્ત પરિપત્ર આવકવેરા સત્તામંડળોને મૉરેશિયસના સત્તામંડળો દ્વારા જારી કરાયેલ રહેઠાણના પ્રમાણપત્રને રહીશ અને લાભદાયી માલિકીની સ્થિતિના સંબંધમાં પૂરતા પુરાવા તરીકે સ્વીકારવાનો નિર્દેશ આપે છે, તે સી.બી.ડી.ટી. ની સત્તાઓની સત્તાબાહ્ય છે;

(સી) ઇન્કમટેક્સ ઓફિસર એ જોવા માટે કોર્પોરેટ વિલને ભેદવા માટે હકદાર છે કે કોઈ કંપની ખરેખર મૉરેશિયસની રહીશ છે કે નહીં અને કંપની મૉરેશિયસમાં આવકવેરો ચૂકવે છે કે નહીં અને ઇન્કમટેક્સ ઓફિસરનું આ કાર્ય અર્ધ–ન્યાયિક છે. સી.બી.ડી.ટી. દ્વારા આ અર્ધ–ન્યાયિક સત્તાના ઉપયોગમાં દખલગીરી કરવાનો કોઈપણ પ્રયાસ ઇન્કમટેક્સ એક્ટના ઉદ્દેશ્યની વિરુદ્ધ છે.

(ડી) મૉરેશિયસ કરવેરા સત્તામંડળો દ્વારા જારી કરવામાં આવેલા રહેઠાણના પ્રમાણપત્રની નિર્ણાયકતા ડી.ટી.એ.સી. હેઠળ કે ઇન્કમટેક્સ એક્ટ હેઠળ વિચારવામાં આવી નથી; નિવેદન નિર્ણાયક છે કે નહીં, તે ભારતીય પુરાવા અધિનિયમ જેવા વૈધાનિક કાયદા હેઠળ પૂરી પાડવી જોઈએ અને સી.બી.ડી.ટી. દ્વારા જારી કરાયેલ માત્ર પરિપત્ર દ્વારા નક્કી કરી શકાતી નથી;

(ઇ) "ટ્રીટી શોપિંગ", જેના દ્વારા ત્રાહિત દેશનો રહીશ કરારની જોગવાઇઓનો લાભ લે છે, તે ગેરકાયદેસર છે અને તેથી તે પ્રતિબંધિત છે;

(એફ) ઇન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની કલમ ૧૧૯ સખત રીતે મર્યાદિત હેતુ માટે પરિપત્ર જારી કરવા સક્ષમ બનાવે છે. તેના હેઠળ જારી કરાયેલા પરિપત્ર દ્વારા, ન તો આવશ્યક કાયદાકીય કાર્ય સોંપી

શકાય, ન તો મનસ્વી, અનિયંત્રિત અથવા ખુલ્લી સત્તા આપી શકાય;

(જી) રાજકીય યોગ્યતા એ ભારતના બંધારણમાં રહેલી અને એક્ટની કલમ ૯૦ માં પ્રતિબિંબિત થતી બંધારણીય જવાબદારીઓને પૂર્ણ ન કરવા માટેનું કારણ બની શકે નહીં. પરિપત્ર રાજકીય યોગ્યતાના આધારે કાયદો ઘડવાની સત્તા આપે છે જે એક્ટ હેઠળ વિચારવામાં આવ્યો નથી, જે સત્તાબાહ્ય જ હોઈ શકે.

(એચ) એક્ટની કલમ ૯૦ દ્વારા વિચારવામાં આવેલા હેતુ સિવાયનો કોઈપણ હેતુ, ભલે તે ગમે તેટલો શુદ્ધ બુદ્ધિપૂર્વકનો હોય, તે ઈન્કમટેક્સ એક્ટની કલમ ૯૦ ની જોગવાઈઓ હેઠળ સત્તાબાહ્ય હશે.

(આઈ) બંધારણના અનુચ્છેદ ૭૩ ના સંદર્ભમાં રાજકીય યોગ્યતાની ભૂમિકા હોઈ શકે છે, પરંતુ જ્યારે એક્ટની કલમ ૯૦ જેવી વૈધાનિક જોગવાઈ હેઠળ સંધિ કરવામાં આવે ત્યારે તે સાચું નથી.

(જે) બેવડા કરવેરા ટાળવા એ કળાનો શબ્દ છે અને તેનો અર્થ એ છે કે વ્યક્તિએ ઓછામાં ઓછા એક દેશમાં કર ચૂકવવો પડશે; બેવડા કરવેરા ટાળવાનો અર્થ એવો નહીં થાય કે વ્યક્તિએ કોઈપણ દેશમાં કર ચૂકવવાનો નથી.

(કે) મેકડોવેલ એન્ડ કંપની વિ. સી.ટી.ઓ. [(૧૯૮૫) ૧૫૪ આઈ.ટી.આર. ૧૪૮] માં સુપ્રિમ કોર્ટ દ્વારા પ્રસ્થાપિત કાયદાને ધ્યાનમાં લેતાં, આપેલ કેસમાં કોર્પોરેટ વિલનો હેતુ કર ટાળવાનો છે કે કેમ તે શોધવા માટે કોર્પોરેટ વિલને ભેદવા માટે ઈન્કમટેક્સ ઓફિસર સ્વતંત્ર છે. કરદાતા દ્વારા કર ટાળવાનો સભાન પ્રયાસ નથી તે સુનિશ્ચિત કરવું તે આકારણી અધિકારીના કાર્યોમાંનું એક છે, અને આવા કાર્ય પ્રકૃતિમાં અર્ધ-ન્યાયિક હોવાથી, તેમાં દખલગીરી અથવા પ્રતિબંધિત કરી શકાતું નથી. વાદગ્રસ્ત પરિપત્ર

સત્તાબાહ્ય છે કારણ કે તે આકારણી અધિકારીના આ અર્ધ–ન્યાયિક કાર્યમાં દખલ કરે છે.

(એલ) વાદગ્રસ્ત પરિપત્રને કારણે એ દર્શાવવા માટે આ સંબંધમાં યોગ્ય હુકમો પસાર કરવાની આકારણી સત્તામંડળની સત્તા છીનવી લેવામાં આવી છે કે કરદાતા ત્રાહિત દેશનો રહીશ છે અને મોરેશિયસમાં માત્ર કાગળ પર અસ્તિત્વ ધરાવે છે, જેની કોઈ આર્થિક અસર નથી, માત્ર ડબલ ટેક્સેશન એવોઇડન્સ એગ્રીમેન્ટનો લાભ લેવાના હેતુથી અસ્તિત્વ ધરાવે છે.

રજૂઆતો

અપીલકર્તાઓ વતી વિદ્વાન ઍટર્ની જનરલ અને શ્રી સાલ્વેએ અનેક કારણોસર દિલ્હી હાઈકોર્ટના ચુકાદા પર પ્રહાર કર્યા હતા, જ્યારે શ્રી ભૂષણ મારફતે અને રૂબરૂ ઉપસ્થિત પ્રતિવાદીઓએ હાઈકોર્ટ સમક્ષ કરેલી તેમની રજૂઆતોનો પુનરોચ્ચાર કર્યો હતો અને આ અપીલો ફગાવી દેવાની અરજ કરી હતી.

ડબલ ટેક્સેશન એવોઇડન્સ કન્વેન્શનનો હેતુ અને પરિણામ

કરવામાં આવેલી રજૂઆતોને સમજવા માટે, ડબલ ટેક્સેશન ટ્રીટી, કન્વેન્શન અથવા એગ્રીમેન્ટ કે જેને વિવિધ નામે બોલાવવામાં આવે છે તેના હેતુ અને આવશ્યકતાને સમજવી જરૂરી બનશે. ઈન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ માં એક વિશેષ પ્રકરણ IX નો સમાવેશ થાય છે જે 'ડબલ ટેક્સેશન રિલીફ' ના વિષયને સમર્પિત છે.

કલમ ૯૦, જેની સાથે આપણે પ્રાથમિક રીતે સંબંધિત છીએ, તે નીચે મુજબની જોગવાઇ કરે છે:

૯૦. વિદેશી દેશો સાથે કરાર.

(૧) કેન્દ્ર સરકાર ભારતની બહારના કોઈપણ દેશની સરકાર સાથે નીચે મુજબની બાબતો માટે કરાર કરી શકે છે–

(એ) જે આવક પર આ એક્ટ હેઠળનો ઇન્કમટેક્સ અને તે દેશમાંનો ઇન્કમટેક્સ એમ બંને ચૂકવવામાં આવ્યા હોય, તેના સંબંધમાં રાહત આપવા માટે, અથવા

(બી) આ એક્ટ હેઠળ અને તે દેશમાં અમલમાં હોય તેવા સંબંધિત કાયદા હેઠળ આવકના બેવડા કરવેરા ટાળવા માટે, અથવા

(સી) આ એક્ટ હેઠળ અથવા તે દેશમાં અમલમાં હોય તેવા સંબંધિત કાયદા હેઠળ વસૂલવાપાત્ર ઇન્કમટેક્સની ચોરી અથવા ટાળવાને રોકવા માટેની માહિતીની આપ–લે કરવા માટે, અથવા આવી ચોરી કે ટાળવાના કેસોની તપાસ માટે, અથવા

(ડી) આ એક્ટ હેઠળ અને તે દેશમાં અમલમાં હોય તેવા સંબંધિત કાયદા હેઠળ ઇન્કમટેક્સની વસૂલાત માટે,

અને સત્તાવાર ગેઝેટમાં જાહેરનામા દ્વારા, કરારના અમલીકરણ માટે જરૂરી હોય તેવી જોગવાઈઓ કરી શકે છે.

(૨) જ્યાં કેન્દ્ર સરકારે કર રાહત આપવા માટે અથવા, જેવો કિસ્સો હોય, બેવડા કરવેરા ટાળવા માટે પેટા–કલમ (૧) હેઠળ ભારતની બહારના કોઈપણ દેશની સરકાર સાથે કરાર કર્યો હોય, તો તેવા કિસ્સામાં, જે કરદાતાને આવો કરાર લાગુ પડતો હોય તેના સંબંધમાં, આ એક્ટની જોગવાઈઓ તે કરદાતાને વધુ લાભદાયક હોય તે હદ સુધી લાગુ પડશે.

કલમ ૪ ઇન્કમટેક્સની વસૂલવાપાત્રતા માટે જોગવાઇ કરે છે. કલમ ૫ એવી જોગવાઇ કરે છે કે રહીશની કુલ આવકમાં એવી તમામ આવકનો સમાવેશ થાય છે જે: (એ) પાછલા વર્ષ દરમિયાન ભારતમાં પ્રાપ્ત થઈ હોય, પ્રાપ્ત થઈ હોવાનું મનાતું હોય અથવા (બી) ભારતમાં ઉદ્‌ભવતી

હોય, ઉપાર્જિત થતી હોય અથવા ઉદ્ભવતી કે ઉપાર્જિત થતી હોવાનું મનાતું હોય, અથવા (સી) ભારતની બહાર ઉદ્ભવતી કે ઉપાર્જિત થતી હોય. બિન–રહીશના કિસ્સામાં, કુલ આવકમાં "ગમે તે સ્ત્રોતમાંથી પ્રાપ્ત થયેલ તમામ આવક" નો સમાવેશ થાય છે જે સદરહુ વર્ષ દરમિયાન (એ) ભારતમાં પ્રાપ્ત થઈ હોય અથવા પ્રાપ્ત થઈ હોવાનું મનાતું હોય અથવા, (બી) ભારતમાં ઉદ્ભવતી હોય અથવા ઉદ્ભવતી હોવાનું મનાતું હોય. ભારતમાં 'રહીશ' વ્યક્તિ તેની વૈશ્વિક આવકના આધારે ઈન્કમટેક્સ ચૂકવવા પાત્ર રહેશે સિવાય કે તે વ્યક્તિ કલમ ૬(બી) ના અર્થમાં 'સામાન્ય રીતે' રહીશ ન હોય. ભારતમાં રહેઠાણનો ખ્યાલ કલમ ૬ માં દર્શાવેલ છે. વ્યાપક રીતે કહીએ તો, અને અહીં જેનો સંદર્ભ છે તેવી કંપનીના સંદર્ભમાં, જો કંપની ભારતીય કંપની હોય અથવા જો તે વર્ષ દરમિયાન તેની બાબતોનું નિયંત્રણ અને સંચાલન સંપૂર્ણપણે ભારતમાં આવેલું હોય, તો કંપનીને કોઈપણ પાછલા વર્ષમાં ભારતમાં 'રહીશ' હોવાનું કહેવાય છે.

દરેક દેશ પોતાના રાજ્યક્ષેત્રમાં ઉત્પન્ન થતી આવક પર સ્ત્રોતનું સ્થાન, કરપાત્ર એન્ટિટીનું રહેઠાણ, કાયમી સ્થાપનાની જાળવણી વગેરે જેવા એક અથવા વધુ સંબંધિત પરિબળોના આધારે કર લાદવાનો પ્રયાસ કરે છે. એન્ટિટી પર કરવેરા અધિકારક્ષેત્રનો ઉપયોગ કરવા માટે દેશ ઉપરોક્ત પરિબળોમાંથી એક અથવા અન્ય પરિબળ પર ભાર મૂકવાનું પસંદ કરી શકે છે. વિવિધ દેશોમાં કયા પરિબળને સંબંધિત પરિબળ માનવામાં આવે છે તેના આધારે, એક જ એન્ટિટીની એક જ આવક વિવિધ દેશોમાં કરવેરા માટે જવાબદાર બની શકે છે. આનાથી કઠોર પરિણામો આવશે અને આર્થિક વિકાસને નુકસાન થશે. આવી વિસંગત અને અસંગત પરિસ્થિતિને ટાળવા માટે, વિવિધ દેશોની સરકારો બેવડા કરવેરા સામે રાહત આપવા માટે દ્વિપક્ષીય સંધિઓ, કન્વેન્શન અથવા કરારો કરે

છે. આવી સંધિઓ, કન્વેન્શન અથવા કરારોને ડબલ ટેક્સેશન એવોઈડન્સ ટ્રીટી, કન્વેન્શન અથવા કરાર કહેવામાં આવે છે.

સંધિ કરવાની સત્તા એ રાજ્યની સાર્વભૌમ સત્તાનો અંતર્ગત ભાગ છે. અનુચ્છેદ ૭૩ મુજબ, બંધારણની જોગવાઈઓને આધીન, સંઘની કારોબારી સત્તા એ બાબતો સુધી વિસ્તરે છે જેના સંબંધમાં સંસદને કાયદા બનાવવાની સત્તા છે. આપણું બંધારણ યુદ્ધ અથવા શાંતિના સમયે આંતરરાષ્ટ્રીય સંધિ કરવા માટે કાયદાને શરત બનાવતી કોઈ જોગવાઈ કરતું નથી. સંઘની કારોબારી સત્તા રાષ્ટ્રપતિમાં નિહિત છે અને તે બંધારણ અનુસાર વાપરી શકાય છે. કારોબારી, રાજ્ય તરીકે તમામ આંતરરાષ્ટ્રીય બાબતોમાં રાજ્યનું પ્રતિનિધિત્વ કરવા સક્ષમ છે અને કરાર, કન્વેન્શન અથવા સંધિ દ્વારા એવી જવાબદારીઓ ઊભી કરી શકે છે જે આંતરરાષ્ટ્રીય કાયદા હેઠળ રાજ્ય પર બંધનકર્તા હોય. પરંતુ કરાર અથવા સંધિઓ હેઠળ ઉદ્ભવતી જવાબદારીઓ તેમના પોતાના બળ દ્વારા ભારતીય નાગરિકો પર બંધનકર્તા નથી. સાતમી અનુસૂચિની યાદી ૧ ની એન્ટ્રી ૧૦ અને ૧૪ હેઠળ સંધિઓના સંબંધમાં કાયદો બનાવવાની સત્તા સંસદ પાસે છે. પરંતુ જ્યારે સંધિ અથવા કરાર નાગરિકો અથવા અન્યના અધિકારોને પ્રતિબંધિત કરવા અથવા રાજ્યના કાયદામાં ફેરફાર કરવા માટે કાર્યરત હોય ત્યારે તે સત્તા હેઠળ કાયદો બનાવવો જરૂરી છે. જો નાગરિકો અથવા અન્યના ન્યાયિક અધિકારોને અસર થતી ન હોય, તો કરાર અથવા સંધિને અમલમાં મૂકવા માટે કોઈ કાયદાકીય પગલાંની જરૂર નથી [આ સંબંધમાં મગનભાઈ ઈશ્વરભાઈ પટેલ

અને અન્ય વિ. યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા અને અન્ય, [૧૯૭૦] ૩ એસ.સી.સી. ૪૦૦ જુઓ].

જ્યારે બેવડા કરવેરા ટાળવા સાથે સંબંધિત નાણાકીય સંધિઓની વાત આવે છે, ત્યારે વિવિધ દેશોમાં અલગ અલગ પ્રક્રિયાઓ હોય છે. યુનાઈટેડ સ્ટેટ્સમાં આવી સંધિ સેનેટ દ્વારા બહાલી આપ્યા પછી મ્યુનિસિપલ કાયદાનો ભાગ બની જાય છે. યુનાઈટેડ કિંગડમમાં કાઉન્સિલમાં ક્વીન દ્વારા કરવામાં આવેલા હુકમ દ્વારા આવી સંધિનું સમર્થન કરવું પડે છે. ભારતમાં આવી સંધિને સંસદના કાયદામાં અનુવાદિત કરવી પડે, જે એક સમય માંગી લે તેવી અને કંટાળાજનક પ્રક્રિયા છે, તેથી એક્ટની કલમ ૯૦ ઘડીને એક ખાસ પ્રક્રિયા વિકસાવવામાં આવી હતી.

કલમ ૯૦ નો હેતુ તેના કાયદાકીય ઈતિહાસના સંદર્ભ દ્વારા સ્પષ્ટ થાય છે. ઇન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૨૨ ની કલમ ૪૯એ કેન્દ્ર સરકારને ભારતની બહારના કોઈપણ દેશની સરકાર સાથે એવી આવક પર રાહત આપવા માટે કરાર કરવા સક્ષમ બનાવે છે કે જેના પર એક્ટ હેઠળ ઇન્કમટેક્સ (સરચાર્જ સહિત) અને તે દેશમાંનો ઇન્કમટેક્સ, ઇન્કમટેક્સ એક્ટ અને તે દેશમાં અમલમાં રહેલા સંબંધિત કાયદા હેઠળ એમ બંને ચૂકવવામાં આવ્યા હોય. કેન્દ્ર સરકાર સત્તાવાર ગેઝેટમાં જાહેરનામા દ્વારા કરારના અમલીકરણ માટે જરૂરી જોગવાઇઓ કરી શકતી હતી. જ્યારે ઇન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ દાખલ કરવામાં આવ્યો, ત્યારે તેમાં શરૂઆતમાં સમાવિષ્ટ કલમ ૯૦ એ ૧૯૨૨ ના એક્ટની કલમ ૪૯એ નું પુનરાવર્તન હતું. ફાઈનાન્સ એક્ટ, ૧૯૭૨ (૧૯૭૨ નો એક્ટ ૧૬) એ કલમ ૯૦ માં સુધારો કર્યો

અને તેને ૧.૪.૧૯૭૨ થી અમલમાં મૂક્યો. આ અવેજીકરણનો હેતુ અને વ્યાપ સેન્ટ્રલ બોર્ડ ઓફ ડાયરેક્ટ ટેક્સીસ ના પરિપત્ર (તારીખ ૨૦.૩.૧૯૭૩ નો નં. ૧૦૮) દ્વારા સમજાવવામાં આવ્યો હતો કે કેન્દ્ર સરકારને વિદેશી દેશો સાથે કરાર કરવા માટે સત્તાબદ્ધ કરવી, માત્ર આવકના બેવડા કરવેરા ટાળવાના હેતુ માટે જ નહીં, પરંતુ કર સત્તામંડળોને આવક પરના કરની ચોરી અથવા ટાળવાને રોકવા માટે અથવા કર ચોરી અથવા ટાળવાને લગતા કેસોની તપાસ માટે અથવા પારસ્પરિક ધોરણે વિદેશી દેશોમાં કરની વસૂલાત માટે માહિતીની આપ–લે કરવા સક્ષમ બનાવવા માટે. વર્ષ ૧૯૯૧ માં, હાલની કલમ ૯૦ ને પેટા–કલમ (૧) તરીકે ફરીથી નંબર આપવામાં આવ્યો હતો અને ફાઈનાન્સ એક્ટ, ૧૯૯૧ દ્વારા ૧ એપ્રિલ, ૧૯૭૨ થી પૂર્વલક્ષી અસર સાથે પેટા–કલમ (૨) દાખલ કરવામાં આવી હતી. સી.બી.ડી.ટી. નો તારીખ ૧૯.૧૨.૧૯૯૧ નો પરિપત્ર નં. ૬૨૧ તેના હેતુને નીચે મુજબ સમજાવે છે:

> "વિદેશી કંપનીઓ અને અન્ય બિન–રહીશ કરદાતાઓ પર કરવેરા
>
> ૪૩. કર સંધિઓમાં સામાન્ય રીતે એવી અસરની જોગવાઇ હોય છે કે બે કરાર કરનાર રાજ્યોના કાયદાઓ સંબંધિત રાજ્યમાં આવકના કરવેરાને સંચાલિત કરશે સિવાય કે જ્યારે સંધિમાં તેનાથી વિપરીત સ્પષ્ટ જોગવાઇ કરવામાં આવી હોય. એવું બની શકે કે વિદેશી દેશ સાથેની કર સંધિમાં તે સમયે અસ્તિત્વમાં રહેલા ભારતીય કાયદા હેઠળની સ્થિતિની સરખામણીમાં કોઈપણ આવકને રાહત આપતી જોગવાઇ હોઈ શકે. જોકે, ત્યારબાદ ભારતીય કાયદામાં સુધારો થઈ શકે છે, જેનાથી કર સંધિમાં આપવામાં આવેલી જોગવાઇ કરતા કરનો બોજો નીચલા સ્તરે ઘટાડી શકાય.

૪૩.૧. કર સંધિઓ કર રાહત આપવાના હેતુથી કરવામાં આવે છે અને કરાર કરનાર દેશના રહીશોને અન્ય કરદાતાઓની સરખામણીમાં ગેરલાભમાં મૂકવા માટે નથી, તેથી ઈન્કમટેક્સ એક્ટની કલમ ૯૦ માં એ સ્પષ્ટ કરવા માટે સુધારો કરવામાં આવ્યો છે કે કાયદામાં કોઈપણ લાભદાયી જોગવાઈનો કરાર કરનાર દેશના રહીશને માત્ર એટલા માટે ઈનકાર કરવામાં આવશે નહીં કારણ કે કર સંધિમાં અનુરૂપ જોગવાઈ ઓછી લાભદાયી છે."

એક્ટની કલમો ૪ અને ૫ ની જોગવાઈઓ સ્પષ્ટપણે "આ એક્ટની જોગવાઈઓને આધીન" બનાવવામાં આવી છે, જેમાં એક્ટની કલમ ૯૦ નો સમાવેશ થશે. ઈન્કમટેક્સ એક્ટની જોગવાઈ અને કલમ ૯૦ હેઠળ જારી કરાયેલ જાહેરનામા વચ્ચેના ઘર્ષણની સ્થિતિમાં શું થશે, તે હવે રેસ–ઈન્ટિગ્રા (વણઉકેલાયેલ પ્રશ્ન) નથી.

આંધ્રપ્રદેશ હાઈકોર્ટે કમિશનર ઓફ ઈન્કમટેક્સ વિ. વિશાખાપટ્ટનમ પોર્ટ ટ્રસ્ટ [[૧૯૮૩] ૧૪૪ આઈ.ટી.આર. ૧૪૬] માં ઠેરવેલ કે ઈન્કમટેક્સ એક્ટની કલમો ૪ અને ૫ ની જોગવાઈઓ સ્પષ્ટપણે 'એક્ટની જોગવાઈઓને આધીન' બનાવવામાં આવી છે જેનો અર્થ એ છે કે તે કલમ ૯૦ ની જોગવાઈઓને આધીન છે. આવશ્યક સૂચિતાર્થ દ્વારા, તે ભારત સરકાર દ્વારા કરવામાં આવેલા ડબલ ટેક્સેશન એવોઈડન્સ એગ્રીમેન્ટની શરતો, જો કોઈ હોય તો, તેને આધીન છે. તેથી, ઈન્કમટેક્સ માટે વસૂલવાપાત્ર કલમો ૪ અને ૫ માં નિર્દિષ્ટ કુલ આવક પણ કરારની વિપરીત જોગવાઈઓ, જો કોઈ હોય તો, તેને આધીન છે.

કમિશનર ઓફ ઇન્કમટેક્સ વિ. ડેવી એશમોર ઇન્ડિયા લિમિટેડ [[૧૯૯૧] ૧૯૦ આઇ.ટી.આર. ૬૨૬] માં, તારીખ ૨ એપ્રિલ, ૧૯૮૨ ના પરિપત્ર નં. ૩૩૩ ની યથાર્થતા સાથે કામ લેતી વખતે, એ ઠેરવવામાં આવ્યું હતું કે આ તારણ અનિવાર્ય છે કે કરારની શરતો અને કરવેરા કાયદા વચ્ચેની અસંગતતાના કિસ્સામાં, માત્ર કરાર જ પ્રભાવ ધરાવશે. કલકત્તા હાઇકોર્ટે સી.બી.ડી.ટી. ના તારીખ ૨ એપ્રિલ, ૧૯૮૨ ના પરિપત્ર નં. ૩૩૩ ની યથાર્થતાને એ પ્રશ્ન પર સ્પષ્ટપણે મંજૂરી આપી હતી કે જ્યારે આકારણી અધિકારીઓને જણાશે કે ડબલ ટેક્સેશનની જોગવાઇ ઇન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ સાથે સુસંગત નથી ત્યારે તેમણે શું કરવું પડશે. સદરહુ પરિપત્રમાં નીચે મુજબની જોગવાઇ કરવામાં આવી છે (પૃષ્ઠ ૬૩૨ પર ટાંક્યા મુજબ):

> "સાચી કાનૂની સ્થિતિ એ છે કે જ્યાં ડબલ ટેક્સેશન એવોઇડન્સ એગ્રીમેન્ટમાં સ્પષ્ટ જોગવાઇ કરવામાં આવી હોય, ત્યાં તે જોગવાઇ ઇન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ માં સમાવિષ્ટ સામાન્ય જોગવાઇઓ પર પ્રભાવ ધરાવશે. હકીકતમાં, ઇન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની કલમ ૯૦ હેઠળ કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા કરવામાં આવેલા ડબલ ટેક્સેશન એવોઇડન્સ એગ્રીમેન્ટ્સ પણ એવી જોગવાઇ કરે છે કે બંને દેશમાં અમલમાં રહેલા કાયદાઓ સંબંધિત દેશમાં આવકની આકારણી અને કરવેરાને સંચાલિત કરવાનું ચાલુ રાખશે સિવાય કે જ્યાં કરારમાં તેનાથી વિપરીત જોગવાઇઓ કરવામાં આવી હોય.
>
> આમ, જ્યાં ડબલ ટેક્સેશન એવોઇડન્સ એગ્રીમેન્ટ આવકની ગણતરીની ચોક્કસ રીત માટે જોગવાઇ કરે છે, ત્યાં ઇન્કમટેક્સ એક્ટની જોગવાઇઓને ધ્યાનમાં લીધા વિના તેને અનુસરવી જોઇએ. જ્યાં કરારમાં

કોઈ સ્પષ્ટ જોગવાઇ નથી, ત્યાં મૂળભૂત કાયદો, એટલે કે ઇન્કમટેક્સ એક્ટ, આવકના કરવેરાને સંચાલિત કરશે."

કલકત્તા હાઈકોર્ટે ઠેરવેલ કે પરિપત્ર સાચી કાનૂની સ્થિતિ દર્શાવે છે કારણ કે બે કરાર કરનાર રાજ્યો દ્વારા "કરાર કરનાર રાજ્યોને લાગુ પડતા કરવેરાના સામાન્ય સિદ્ધાંતોમાંથી અપવાદ રૂપે" કન્વેન્શન અથવા કરાર પર પહોંચવામાં આવે છે [આ સંબંધમાં લિયોનહાર્ટ આંધ્ર અન્ડ પાર્ટનર, જીએમબીએચ વિ. કમિશનર ઓફ ઇન્કમટેક્સ, [૨૦૦૧] ૨૪૯ આઇ.ટી.આર. ૪૧૮ પણ જુઓ]. અન્યથા, ડબલ ટેક્સેશન એવોઇડન્સ એગ્રીમેન્ટનો કોઈ જ અર્થ રહેશે નહીં.

કમિશનર ઓફ ઇન્કમટેક્સ વિ. આર.એમ. મુથૈયા [[૧૯૯૩] ૨૦૨ આઇ.ટી.આર. ૫૦૮] માં કર્ણાટક હાઇકોર્ટ ભારત સરકાર અને મલેશિયા સરકાર વચ્ચેના ડીટીએટી સંબંધિત હતી. હાઇકોર્ટે ઠેરવેલ કે કરારની શરતો હેઠળ, જો મલેશિયા સરકાર પાસે કરવેરાની સત્તાની માન્યતા હોય, તો સૂચિતાર્થ દ્વારા તે ભારત સરકારની અનુરૂપ સત્તા છીનવી લે છે. આમ આ કરારને ભારતીય સરકારની કર લાદવાની સત્તા પરના પ્રતિબંધ તરીકે કાર્યરત હોવાનું ઠેરવવામાં આવ્યું હતું અને તે પ્રતિબંધ ઇન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની કલમો ૪ અને ૫ પર કાર્યરત થશે, અને કરારના અમુક અનુચ્છેદોમાં ઉલ્લેખિત ચોક્કસ શ્રેણીઓના સંદર્ભમાં આવક પર કર લાદવાની ભારતીય સરકારની સત્તા છીનવી લેશે. હાઇકોર્ટે નીચે મુજબ અવલોકન કરીને પરિસ્થિતિનો સારાંશ આપ્યો (પૃ. ૫૧૨–૫૧૩ પર):

"એક્ટની કલમ ૯૦ ના આધારે કરવામાં આવેલા "કરાર" ની અસર નીચે મુજબ થશે

(૧) જો આ એક્ટ હેઠળ કોઈ કરવેરાની જવાબદારી લાદવામાં ન આવી હોય, તો કરારનો આશરો લેવાનો પ્રશ્ન ઊભો થશે નહીં. કરારની કોઈ જોગવાઈ સંભવત: કરવેરાની જવાબદારી લાદી શકે નહીં જ્યાં આ એક્ટ દ્વારા જવાબદારી લાદવામાં ન આવી હોય;

(૨) જો આ એક્ટ દ્વારા કરવેરાની જવાબદારી લાદવામાં આવી હોય, તો તેને નકારવા અથવા ઘટાડવા માટે કરારનો આશરો લઈ શકાય છે;

(૩) એક્ટની અને કરારની જોગવાઈઓ વચ્ચેના તફાવતના કિસ્સામાં, કરારની જોગવાઈઓ આ એક્ટની જોગવાઈઓ પર પ્રભાવ ધરાવે છે અને અપીલ સત્તામંડળો અને કોર્ટ દ્વારા તેને અમલમાં મૂકી શકાય છે."

તેણે આ વિષય પર સેન્ટ્રલ બોર્ડ ઓફ ડાયરેક્ટ ટેક્સીસ દ્વારા જારી કરાયેલા તારીખ ૨ એપ્રિલ, ૧૯૮૨ ના પરિપત્ર નં. ૩૩૩ ની યથાર્થતાને પણ મંજૂરી આપી.

અરેબિયન એક્સપ્રેસ લાઇન લિમિટેડ ઓફ યુનાઈટેડ કિંગડમ અને અન્ય વિ. યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા [[૧૯૯૫] ૨૧૨ આઇ.ટી.આર. ૩૧] માં, ગુજરાત હાઈકોર્ટે, કલમ ૯૦ નું અર્થઘટન કરતાં, સી.બી.ડી.ટી. દ્વારા જારી કરાયેલા તારીખ ૨ એપ્રિલ, ૧૯૮૨ ના પરિપત્ર નં. ૩૩૩ ના પ્રકાશમાં, ઠેરવેલ કે ભારતમાં વ્યવસાય સ્થાપવાની તેની પ્રસંગોપાત પ્રવૃત્તિઓને કારણે એનઆરઆઈ ની આવકની આકારણી કરવાની પ્રક્રિયા એવા કિસ્સામાં લાગુ થશે નહીં જ્યાં ઈન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની કલમ ૯૦ હેઠળ જોગવાઈ કર્યા મુજબ ભારત સરકાર અને વિદેશી દેશ વચ્ચે કન્વેન્શન હોય. આવા કરારના કિસ્સામાં,

કલમ ૯૦ પ્રભાવી અસર ધરાવશે. રસપ્રદ રીતે, આ કેસમાં કરના હેતુઓ માટે કંપની યુનાઈટેડ કિંગડમની રહીશ હોવાનું અને તેણે ઈંગ્લિશ રેવન્યુ એકાઉન્ટ્સ ઓફિસની ઓફિસમાં એડવાન્સ કોર્પોરેટ ટેક્સ ચૂકવ્યો હોવાનું પ્રમાણિત કરતું એચ.એમ. ઈન્સ્પેક્ટર ઓફ ટેક્સીસ દ્વારા જારી કરાયેલું પ્રમાણપત્ર, ઈન્કમટેક્સ ઓફિસરની હકૂમત છીનવી લેવા માટે પૂરતું હોવાનું ઠેરવવામાં આવ્યું હતું.

ઉપરોક્ત કેસોનું સર્વેક્ષણ સ્પષ્ટ કરે છે કે ભારતમાં ન્યાયિક સર્વસંમતિ એ રહી છે કે કલમ ૯૦ નો ચોક્કસ હેતુ કેન્દ્ર સરકારને ડબલ ટેક્સેશન એવોઈડન્સ એગ્રીમેન્ટની શરતોના અમલીકરણ માટે જાહેરનામું બહાર પાડવા સક્ષમ અને સત્તાબદ્ધ કરવાનો છે. જ્યારે આવું થાય છે, ત્યારે આવા કરારની જોગવાઈઓ, જે કેસોમાં તે લાગુ પડે છે તેના સંબંધમાં, તે ઈન્કમટેક્સ એક્ટની જોગવાઈઓ સાથે અસંગત હોય તો પણ કાર્યરત રહેશે. અમે જે નિર્ણયોની નોંધ લીધી છે તેના તર્કને અમે મંજૂરી આપીએ છીએ. જો કલમ ૪ હેઠળ કર વસૂલવાપાત્રતાના સામાન્ય સિદ્ધાંત અને એક્ટની કલમ ૫ હેઠળ કુલ આવક નિશ્ચિત કરવાના સામાન્ય સિદ્ધાંતથી અલગ થવાનો કાયદાકીય ઈરાદો ન હોત, તો તે કલમોને "એક્ટની જોગવાઈઓને આધીન" બનાવવાનો કોઈ હેતુ ન હતો. ઉક્ત બે કલમોમાં ઉક્ત ખંડને સામેલ કરવાનો મુખ્ય ઉદ્દેશ્ય કેન્દ્ર સરકારને ડી.ટી.એ.સી. ની શરતોના અમલીકરણ માટે કલમ ૯૦ હેઠળ જાહેરનામું બહાર પાડવા સક્ષમ બનાવવાનો છે જે આવકવેરા માટે વસૂલવાપાત્રતા નિશ્ચિત કરવાની અને કુલ આવક નિશ્ચિત કરવાની બાબતમાં ડી.ટી.એ.સી. ની શરતો સાથે અસંગત હોય તે હદ સુધી આપોઆપ ઈન્કમટેક્સ એક્ટની જોગવાઈઓ પર પ્રભાવ ધરાવશે.

હાઈકોર્ટમાં રજૂ કરાયેલ પ્રતિવાદીઓની રજૂઆત કે વાદગ્રસ્ત પરિપત્ર નં. ૭૮૯ એક્ટની જોગવાઈઓ સાથે અસંગત છે, તે સંપૂર્ણપણે બિન-તાર્કિક (નોન-સિક્વિટર) છે. અમે નિર્દેશ કર્યો છે તેમ, પરિપત્ર નં. ૭૮૯ એ કલમ ૯૦ ના અર્થમાં એક પરિપત્ર છે; તેથી, તેમાં કલમ ૯૦ ની પેટા-કલમ (૨) દ્વારા વિચારવામાં આવેલા કાનૂની પરિણામો હોવા આવશ્યક છે. બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, જ્યાં સુધી ડી.ટી.એ.સી. ની જોગવાઈઓ દ્વારા આવરી લેવાયેલા કરદાતાઓ સંબંધિત છે ત્યાં સુધી ઈન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની જોગવાઈઓ સાથે અસંગત હોવા છતાં પરિપત્ર પ્રભાવ ધરાવશે.

જોકે અસંખ્ય પરસ્પર જોડાયેલી અને વ્યાપક રજૂઆતો કરવામાં આવી હતી, પરંતુ વ્યાપક રીતે પ્રતિવાદીઓની રજૂઆત નીચે મુજબ જણાય છે: બંધારણના અનુચ્છેદ ૨૬૫ ના કારણે, કાયદાની સત્તા સિવાય કોઈ કર લાદી શકાશે નહીં અથવા વસૂલ કરી શકાશે નહીં. કર લાદવાની અથવા તેમાંથી મુક્તિ આપવાની સત્તા સંપૂર્ણપણે સંસદમાં નિહિત છે અને અન્ય કોઈ સંસ્થા, ભલે તે ગમે તેટલી ઉચ્ચ હોય, આવી સત્તાનો ઉપયોગ કરી શકે નહીં. એકવાર સંસદે ઈન્કમટેક્સ એક્ટ ઘડી કાઢ્યા પછી, કર તેના અનુસાર લાદવામાં અને વસૂલવામાં આવવો જોઈએ અને કોઈપણ વ્યક્તિને તેમાંથી કોઈ મુક્તિ આપવાની સત્તા નથી. અનુચ્છેદ ૭૩ હેઠળ સંધિ કરવાની સત્તા માત્ર એવી બાબતો પૂરતી મર્યાદિત છે જે અનુચ્છેદ ૨૬૫ ના કાર્યક્ષેત્રમાં આવતી નથી. નાણાકીય સંધિઓના સંદર્ભમાં, રજૂઆત એ છે કે જ્યાં સુધી સંસદે સમર્થનમાં સક્ષમ કાયદો બનાવ્યો ન હોય ત્યાં સુધી તેમને ઈન્કમટેક્સ એક્ટની

જોગવાઈઓના ઉલ્લંઘનમાં અમલમાં મૂકી શકાશે નહીં. પ્રતિવાદીઓએ કર સંધિઓ અંગે ઓ.ઇ.સી.ડી. મૉડેલ્સની જોગવાઈઓ અને અમેરિકા, બ્રિટન અને અન્ય દેશોમાં કર સંધિઓ કેવી રીતે સ્પષ્ટ, હસ્તાક્ષરિત અને અમલમાં મૂકવામાં આવી હતી તેના પર પ્રકાશ પાડ્યો. કિયર અને લોસનના અવલોકનો પર આધાર રાખતા [કેસીસ ઇન કોન્સ્ટિટ્યુશનલ લૉ, ડી.એલ. કિયર અને એફ.એચ. લોસન. પૃ. ૫૩–૫૪, ૧૫૯–૧૬૩ (ઇએલબીએસ એન્ડ ઓક્સફર્ડ યુનિવર્સિટી પ્રેસ ૫ મી આવૃત્તિ)], એ રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે ઇંગ્લેન્ડમાં એવું સ્વીકારવામાં આવ્યું છે કે "જોકે, તેની ક્ષમતાની બે મર્યાદાઓ છે; તે કાયદો ઘડી શકતું નથી અને તે સંસદની સહમતિ વિના કર લાદી શકતું નથી". એવી રજૂઆત છે કે ભારતમાં પણ સ્થિતિ સમાન છે; કે જ્યાં સુધી સંસદ દ્વારા કોઈ સ્પષ્ટ મુક્તિ આપવામાં ન આવે ત્યાં સુધી, કેન્દ્ર સરકાર માટે ઇન્કમટેક્સ એક્ટ હેઠળ ચૂકવવાપાત્ર કરમાંથી કોઈપણ મુક્તિ આપવી શક્ય નથી.

અમારા મત મુજબ, આ રજૂઆત સંપૂર્ણપણે ગેરસમજભરી છે. કલમ ૯૦, જેની અમે અગાઉ નોંધ લીધી છે (૧૯૨૨ ના એક્ટ હેઠળના તેના પુરોગામી સહિત), કારોબારીને ડી.ટી.એ.સી. વાટાઘાટ કરવા અને તેનો ઝડપથી અમલ કરવા સક્ષમ બનાવવા માટે ચોક્કસપણે કાયદાકીય પુસ્તકમાં લાવવામાં આવી હતી. પ્રતિવાદીઓની એ રજૂઆત સ્વીકારીએ તો પણ કે કલમ ૯૦ હેઠળ કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા ઉપયોગમાં લેવાતી સત્તાઓ કાયદો ઘડવાની સોંપાયેલી સત્તાઓ છે, અમે એ જોવા માટે અસમર્થ છીએ કે કાયદાકીય સત્તા ધરાવતા પ્રતિનિધિ પાસે તમામ કેસોમાં મુક્તિ આપવાની સત્તા શા માટે નથી. સંસદ અને રાજ્ય

વિધાનસભાઓ દ્વારા બનાવવામાં આવેલા કાયદાઓમાં પુષ્કળ જોગવાઈઓ છે જેમાં કાયદાઓની જોગવાઈઓમાંથી શરતી અથવા બિનશરતી મુક્તિ આપવાની સત્તા સ્પષ્ટપણે કારોબારીને સોંપવામાં આવી છે. ઉદાહરણ તરીકે, સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ એક્ટ અને સેલ્સ ટેક્સ એક્ટ જેવા નાણાકીય કાયદામાં પણ, કર લાદવામાંથી મુક્તિ માટેની જોગવાઈઓ છે [સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ એક્ટ, ૧૯૪૪ ની કલમ ૫એ અને સેન્ટ્રલ સેલ્સ ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૫૬ ની કલમ ૮(૫) જુઓ]. તેથી અમે એ રજૂઆત સ્વીકારવા માટે અસમર્થ છીએ કે કાયદાકીય સત્તાના પ્રતિનિધિ નાણાકીય કાયદામાં મુક્તિની સત્તાનો ઉપયોગ કરી શકતા નથી.

કર સંધિઓના ઓ.ઈ.સી.ડી. મૉડેલની બારીકીઓ અથવા સ્ટેટ માર્કેટ સ્કેમ અને તેને લગતી બાબતો પર સંયુક્ત સંસદીય સમિતિનો અહેવાલ, જેના પર રૂબરૂ ઉપસ્થિત થયેલા શ્રી ઝા દ્વારા ઘણો સમય વિતાવવામાં આવ્યો હતો, તેના પર આપણે વધુ સમય રોકાવવાની જરૂર નથી, જોકે આપણે તેનો ઉલ્લેખ પછીથી કરીશું. આ કોર્ટ કર સંધિઓ કેવી રીતે વાટાઘાટ કરવામાં આવે છે અથવા સ્પષ્ટ કરવામાં આવે છે તેની સાથે સંબંધિત નથી; ન તો તે કોઈપણ ચોક્કસ સંધિના ડહાપણ સાથે સંબંધિત છે. ઈન્ડો–મૉરેશિયસ ડી.ટી.એ.સી. વર્તમાન સ્વરૂપમાં, અથવા અન્ય કોઈ ચોક્કસ સ્વરૂપમાં સ્પષ્ટ થવી જોઈતી હતી કે કેમ, તે અમારી ચિંતાનો વિષય નથી. કલમ ૯૦ ને કાયદાકીય પુસ્તકમાં સ્થાન મળવું જોઈતું હતું કે કેમ, તે પણ અમારી ચિંતાનો વિષય નથી. કલમ ૯૦, જે કેન્દ્ર સરકારને સત્તા સોંપે છે, તેને અમારી સમક્ષ પડકારવામાં આવી નથી, અને, તેથી, અમે એવા આધાર પર આગળ વધવું જોઈએ કે સદરહુ કલમ બંધારણીય

રીતે માન્ય છે. પડકાર માત્ર કલમમાંથી મળતી સત્તાના ઉપયોગ માટે હોવાથી, અમારો મત છે કે કલમ ૯૦ કેન્દ્ર સરકારને વિદેશી સરકાર સાથે ડી.ટી.એ.સી. કરવા સક્ષમ બનાવે છે. જ્યારે તે હેઠળ જરૂરી જાહેરનામું બહાર પાડવામાં આવે છે, ત્યારે કલમ ૯૦ ની પેટા–કલમ (૨) ની જોગવાઈઓ અમલમાં આવે છે અને ડી.ટી.એ.સી. ની જોગવાઈઓ દ્વારા આવરી લેવામાં આવતો કરદાતા તેના હેઠળ લાભ માંગવા માટે હકદાર છે, ભલે ડી.ટી.એ.સી. ની જોગવાઈઓ ઈન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની જોગવાઈઓ સાથે અસંગત હોય.

વિદ્વાન ઍટર્ની જનરલે વાજબી રીતે મિશ્રી લાલ વિ. ધીરેન્દ્ર નાથ (મૃતક) ના કાનૂની વારસદારો અને અન્ય [[૧૯૯૯] ૪ એસ.સી.સી. ૧૧. ફકરા ૧૪ થી ૨૨] માં આ કોર્ટના અવલોકનો પર આધાર રાખ્યો હતો, જેમાં આ કોર્ટે મુકતુલ વિ. મનભારી [[૧૯૫૯] એસ.સી.આર. ૧૦૯૯] માં તેના અગાઉના નિર્ણયનો સંદર્ભ આપ્યો હતો, જે હેલ્સબરીના લૉ ઓફ ઇંગ્લેન્ડ અને કોર્પસ જ્યુરિસ સેકન્ડમના સંદર્ભમાં સ્ટેર ડેસિસિસના સિદ્ધાંતના વ્યાપ પર છે, જે દર્શાવે છે કે એવો નિર્ણય જેને લાંબા સમય સુધી અનુસરવામાં આવ્યો હોય, અને લોકો દ્વારા કરારોની રચનામાં અથવા તેમની મિલકતના વ્યવસ્થાપનમાં, અથવા બાબતોના સામાન્ય સંચાલનમાં, અથવા કાનૂની પ્રક્રિયામાં અથવા અન્ય રીતે જેના પર અમલ કરવામાં આવ્યો હોય, તો નિયમ સ્થાપિત કરનાર કોર્ટ સિવાય ઉચ્ચ સત્તામંડળની કોર્ટો દ્વારા સામાન્ય રીતે તેનું પાલન કરવામાં આવશે, ભલે તે કોર્ટ સમક્ષ ત્યારબાદ મામલો આવે ત્યારે તે અલગ મત ધરાવતી હોય. વિદ્વાન ઍટર્ની જનરલે રજૂઆત કરી કે કેન્દ્રીય કાયદા, ઈન્કમટેક્સ એક્ટની કલમ ૯૦ ને

વિવિધ હાઈકોર્ટો દ્વારા અસંમતિ વિના આપવામાં આવેલ અર્થઘટનનું એકસરખી રીતે પાલન કરવામાં આવ્યું છે; કાયદાના સદરહુ ખુલાસાના આધારે અસંખ્ય વ્યવહારો કરવામાં આવ્યા છે; કે આ કાયદાના આધારે વિવિધ વિદેશી સરકારો સાથે અસંખ્ય કર સંધિઓ કરવામાં આવી છે, તેથી, સ્ટેર ડેસિસિસનો સિદ્ધાંત લાગુ થવો જોઈએ અન્યથા તે અંધાધૂંધીમાં પરિણમશે અને અનિશ્ચિતતાનો પિટારો ખોલશે.

અમને લાગે છે કે આ રજૂઆત યોગ્ય છે અને તેનો સ્વીકાર કરવાની જરૂર છે. પ્રતિવાદીઓ દ્વારા કરવામાં આવેલી રજૂઆતોના કારણે અમારા માટે એ કહેવું શક્ય નથી કે વિવિધ હાઈકોર્ટોના જે ચુકાદાઓ નોંધવામાં આવ્યા છે તેમાં ખોટો નિર્ણય લેવામાં આવ્યો છે. મિશ્રીલાલ [ઉપર નોંધ ૧૦ મુજબ] માં અવલોકન કર્યા મુજબ, જો હાઈકોર્ટોએ સતત ખોટો દષ્ટિકોણ અપનાવ્યો હોય, (જોકે અમે એવું કહેતા નથી કે દષ્ટિકોણ ખોટો છે) તો આ બાબતને એમ જ રહેવા દેવી યોગ્ય રહેશે, કારણ કે મોટી સંખ્યામાં પક્ષકારોએ કાયદાની આ સ્થાપિત સ્થિતિના આધારે તેમના કાનૂની સંબંધોમાં ફેરફાર કર્યા છે.

મોટાભાગની રજૂઆત એક્ટની કલમ ૧૧૯ હેઠળ સી.બી.ડી.ટી. દ્વારા જારી કરાયેલા પરિપત્રની અસર અને તેની બંધનકર્તા પ્રકૃતિની આસપાસ કેન્દ્રિત હતી.

કલમ ૧૧૯, જેને વ્યૂહાત્મક રીતે પ્રકરણ XIII માં મૂકવામાં આવી છે જે 'આવકવેરા સત્તામંડળો' સાથે સંબંધિત છે, તે સી.બી.ડી.ટી. ની એક સક્ષમ બનાવતી સત્તા છે, જેને કલમ ૧૧૬(એ) હેઠળ ઈન્કમટેક્સ એક્ટ હેઠળ

સત્તામંડળ તરીકે માન્યતા આપવામાં આવી છે. આ કલમ હેઠળ સી.બી.ડી.ટી. અન્ય આવકવેરા સત્તામંડળોને "આ એક્ટના યોગ્ય વહીવટ માટે તેને યોગ્ય લાગે તેવા" હુકમો, સૂચનાઓ અને નિર્દેશો જારી કરવા સત્તા ધરાવે છે. સદરહુ સત્તામંડળો અને આ એક્ટના અમલીકરણમાં કાર્યરત અન્ય તમામ વ્યક્તિઓ સી.બી.ડી.ટી. ના આવા હુકમો, સૂચનાઓ અને નિર્દેશોનું પાલન કરવા અને અનુસરવા માટે બંધાયેલા છે. કલમ ૧૧૯ ની પેટા–કલમ (૧) ની જોગવાઇ આ સત્તાના બે અપવાદોને માન્યતા આપે છે. પ્રથમ, સી.બી.ડી.ટી. કોઈપણ આવકવેરા સત્તામંડળને ચોક્કસ આકારણી કરવા અથવા ચોક્કસ કેસનો ચોક્કસ રીતે નિકાલ કરવા માટે કહી શકે નહીં. બીજું, કમિશનર (અપીલ) ના અપીલ કાર્યોના ઉપયોગમાં તેમના વિવેકબુદ્ધિમાં દખલગીરી કરવાના સંબંધમાં છે. કલમ ૧૧૯ ની પેટા–કલમ (૨) કેટલાક ખાસ કેસોમાં સત્તાના ઉપયોગ માટે જોગવાઇ કરે છે અને જો સી.બી.ડી.ટી. ને આકારણી અને મહેસૂલની વસૂલાતના કામના યોગ્ય અને કાર્યક્ષમ સંચાલનના હેતુ માટે આમ કરવું જરૂરી અથવા યોગ્ય લાગે, તો તેને આકારણી અથવા દંડ લાદવા માટેની કાર્યવાહી શરૂ કરવા સંબંધિત તેમના કામના નિકાલમાં અન્ય આવકવેરા સત્તામંડળો દ્વારા અનુસરવાની માર્ગદર્શિકા, સિદ્ધાંતો અથવા પ્રક્રિયાઓ તરીકે નિર્દેશો અથવા સૂચનાઓ નક્કી કરીને આવકના કોઈપણ વર્ગ અથવા કેસોના વર્ગના સંબંધમાં સામાન્ય અથવા વિશેષ હુકમો જારી કરવા સક્ષમ બનાવે છે. સી.બી.ડી.ટી. ની સત્તાઓ એટલી વ્યાપક છે કે તે ખંડ (એ) માં દર્શાવેલ અનેક કલમોની જોગવાઇઓમાંથી છૂટછાટ આપવા સક્ષમ છે. જો સી.બી.ડી.ટી. નો એવો મત

હોય કે તે જરૂરી છે, તો આવા હુકમો નિર્ધારિત રીતે સત્તાવાર ગેઝેટમાં પ્રસિદ્ધ થઈ શકે છે. સત્તાના ઉપયોગ પર માત્ર એ જ પ્રતિબંધ છે કે તે કરદાતાને નુકસાનકારક ન હોવો જોઈએ. વર્તમાન અપીલોમાં અમે ખંડ (બી) અને (સી) માંની જોગવાઇઓ સાથે સંબંધિત નથી.

કે.પી. વર્ગિસ વિ. ઇન્કમટેક્સ ઓફિસર, એર્નાકુલમ [[૧૯૮૧] ૧૩૧ આઇ.ટી.આર. ૫૯૭] માં, આ કોર્ટ દ્વારા એ નિર્દેશ કરવામાં આવ્યો હતો કે કલમ ૧૧૯ હેઠળ સત્તાના ઉપયોગમાં સી.બી.ડી.ટી. દ્વારા જારી કરાયેલા પરિપત્રો અને સૂચનાઓ માત્ર કર વિભાગનું સંચાલન કરતા સત્તામંડળો પર જ બંધનકર્તા નથી, પરંતુ તે એક્ટના અર્થઘટન માટે કાયદેસરની સહાય પૂરી પાડતી સમકાલીન સમજૂતીના સ્વરૂપમાં પણ સ્પષ્ટ છે.

સમકાલીન સમજૂતીનો નિયમ એ છે કે "વહીવટી અર્થઘટનને (એટલે કે વહીવટી અથવા કારોબારી અધિકારીઓ દ્વારા કરવામાં આવેલું સમકાલીન અર્થઘટન) સામાન્ય રીતે ઉથલાવી દેવામાં આવે તે પહેલાં સ્પષ્ટપણે ખોટું હોવું જોઈએ; આવા અર્થઘટનને સામાન્ય રીતે વ્યવહારુ અર્થઘટન તરીકે ઓળખવામાં આવે છે, જોકે તે નિયંત્રિત કરતું નથી, તેમ છતાં તે નોંધપાત્ર વજન માટે હકદાર છે, તે અત્યંત પ્રેરક છે." [ક્રોફોર્ડ ઓન સ્ટેચ્યુટરી કન્સ્ટ્રક્શન, ૧૯૪૦ આવૃત્તિ, ઉપર નોંધ ૧૩ માં દર્શાવ્યા મુજબ].

આ સિદ્ધાંતની માન્યતા બાલેશ્વર બગારતી વિ. ભગીરથી દાસ [[૧૯૦૮] આઇ.એલ.આર. ૩૫ કલ. ૭૦૧, ૭૧૩] માં માન્ય રાખવામાં આવી હતી જ્યાં કલકત્તા હાઇકોર્ટે નીચેના શબ્દોમાં નિયમ જણાવ્યો હતો:

"તે અર્થઘટનનો સારી રીતે સ્થાપિત સિદ્ધાંત છે કે કોર્ટો કાયદાનું અર્થઘટન કરતી વખતે તેના ઘડતર સમયે અને ત્યારથી, જેની ફરજ તેનું અર્થઘટન, અમલ અને લાગુ કરવાની રહી છે, તેમના દ્વારા તેના પર મૂકવામાં આવેલા અર્થઘટનને ઘણું વજન આપશે."

આ નિયમના નિવેદનને આ કોર્ટ દ્વારા દેશબંધુ ગુપ્તા એન્ડ કંપની વિ. દિલ્હી સ્ટોક એક્સચેન્જ એસોસિયેશન લિમિટેડ [[૧૯૭૯] ૪ એસ.સી.સી. ૫૬૫] માં પણ મંજૂરી સાથે ટાંકવામાં આવ્યું છે.

કે.પી. વર્ગિસ [ઉપર નોંધ ૧૩ મુજબ] માં આ કોર્ટે ઠેરવેલ કે કલમ ૧૧૯ હેઠળ તેની સત્તાના ઉપયોગમાં જારી કરાયેલ સી.બી.ડી.ટી. ના પરિપત્રો મહેસૂલ વિભાગ પર કાયદેસર રીતે બંધનકર્તા છે અને આ બંધનકર્તા પ્રકૃતિ પરિપત્રો સાથે જોડાયેલી છે "ભલે તે પેટા-કલમ (૨) ના સાચા અર્થઘટન મુજબ ન જણાય અને તેઓ આવા અર્થઘટનથી અલગ પડે અથવા વિચલિત થાય."

નવનીત લાલ સી. ઝવેરી વિ. કે.કે. સેન [[૧૯૬૫] ૫૬ આઇ.ટી.આર. ૧૯૮] અને એલરમેન લાઇન્સ લિમિટેડ વિ. સીઆઇટી [[૧૯. [ ] સ્પષ્ટપણે એ સિદ્ધાંત સ્થાપિત કરે છે કે એક્ટની કલમ ૧૧૯ હેઠળ સી.બી.ડી.ટી. દ્વારા જારી કરાયેલા પરિપત્રો એક્ટના અમલીકરણમાં કાર્યરત તમામ અધિકારીઓ અને કર્મચારીઓ પર બંધનકર્તા છે, ભલે તેઓ એક્ટની જોગવાઇઓમાંથી વિચલિત થતા હોય.

યુકો બેંક વિ. કમિશનર ઓફ ઇન્કમટેક્સ [[૧૯૯૯] ૨૩૭ આઇ.ટી.આર. ૮૮૯ પૃ. ૮૯૬ પર] માં પૃ. ૮૯૬ પર, આવા પરિપત્રોની કાનૂની સ્થિતિ સાથે કામ લેતી વખતે, આ કોર્ટે અવલોકન કર્યું:

"આવી સૂચનાઓ ત્યાં નિર્દિષ્ટ કલમોની કોઈપણ જોગવાઈઓમાં છૂટછાટ આપવા સ્વરૂપે અથવા અન્યથા હોઈ શકે છે. આમ બોર્ડ પાસે, અન્ય બાબતોની સાથે, કાયદાની કઠોરતા ઓછી કરવાની અને તેની જોગવાઈઓનો નિષ્પક્ષ અમલ સુનિશ્ચિત કરવાની સત્તા છે, જે ઈન્કમટેક્સ એક્ટની કલમ ૧૧૯ હેઠળ તેની વૈધાનિક સત્તાઓના ઉપયોગમાં પરિપત્રો જારી કરીને કરવામાં આવે છે જે એક્ટના વહીવટમાં સત્તામંડળો પર બંધનકર્તા છે. જોકે, કલમ ૧૧૯(૨) હેઠળ, તેમાં વિચાર્યા મુજબના પરિપત્રો કરદાતા માટે પ્રતિકૂળ હોઈ શકે નહીં. આમ સત્તામંડળ જે એક્ટ હેઠળ પોતાના લાભ માટે સત્તાનો ઉપયોગ કરે છે તેને જ્યારે કાયદાની કઠોરતાને હળવી કરીને અથવા કલમ ૧૧૯ માં નિર્ધારિત અન્ય માન્ય રીતોમાં તે યોગ્ય માને તેવી રીતે તેનો ઉપયોગ કરવાની જરૂર હોય ત્યારે લાભ જતો કરવાનો અધિકાર આપવામાં આવે છે. આ સત્તા આકારણીના કામના ન્યાયી, યોગ્ય અને કાર્યક્ષમ સંચાલન અને જાહેર હિતના હેતુ માટે આપવામાં આવી છે. નાણાકીય કાયદાના યોગ્ય વહીવટ માટે બોર્ડને આપવામાં આવેલી આ એક લાભદાયી સત્તા છે જેથી કરદાતાને અયોગ્ય મુશ્કેલી ન પડે અને નાણાકીય કાયદાઓ યોગ્ય રીતે લાગુ કરી શકાય. મુશ્કેલ કેસો કે જેને યોગ્ય રીતે કોઈ વર્ગના હોવાનું વર્ગીકૃત કરી શકાય છે, તેમને આમ કરવેરા સત્તામંડળો પર બંધનકર્તા પરિપત્રો જારી કરીને કાયદાની છૂટછાટનો લાભ આપી શકાય છે."

કમિશનર ઓફ ઈન્કમટેક્સ વિ. અંજુમ એમ.એચ. ઘાસવાલા અને અન્ય [[૨૦૦૧] ૨૫૨ આઇ.ટી.આર. ૧] માં એ નિર્દેશ કરવામાં આવ્યો હતો કે એક્ટની કલમ ૧૧૯ હેઠળ સી.બી.ડી.ટી. દ્વારા જારી કરાયેલા પરિપત્રો વૈધાનિક

બળ ધરાવે છે અને તે દરેક આવકવેરા સત્તામંડળ પર બંધનકર્તા રહેશે, જોકે જાહેર જનતાની માહિતી માટે સી.બી.ડી.ટી. દ્વારા જારી કરાયેલ પ્રેસ રિલીઝના સંબંધમાં આવો કિસ્સો ન હોઈ શકે.

કલેક્ટર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઇઝ વડોદરા વિ. ધીરેન કેમિકલ ઇન્ડસ્ટ્રીઝ [[૨૦૦૨] ૨ એસ.સી.સી. ૧૨૭ ફકરા ૧૧ પર] માં આ કોર્ટે, 'યોગ્ય' શબ્દસમૂહનું અર્થઘટન કરતાં, અવલોકન કર્યું:

> "અમારે એ સ્પષ્ટ કરવાની જરૂર છે કે, અમે ઉક્ત શબ્દસમૂહ પર જે પણ અર્થઘટન મૂક્યું છે તેનાથી અલિપ્ત રહીને, જો સેન્ટ્રલ બોર્ડ ઓફ એક્સાઇઝ એન્ડ કસ્ટમ્સ દ્વારા એવા પરિપત્રો જારી કરવામાં આવ્યા હોય જે ઉક્ત શબ્દસમૂહ પર અલગ અર્થઘટન મૂકતા હોય, તો તે અર્થઘટન મહેસૂલ વિભાગ પર બંધનકર્તા રહેશે."

વાદગ્રસ્ત પરિપત્રની માન્યતા પર પ્રતિકૂળ ટિપ્પણી કરતી વખતે, હાઈકોર્ટ કહે છે કે "પરિપત્ર પોતે એવું દર્શાવતો નથી કે તે ઇન્કમટેક્સ એક્ટની કલમ ૧૧૯ હેઠળ જારી કરવામાં આવ્યો છે. માત્ર એવા કિસ્સામાં જ્યાં ઇન્કમટેક્સ એક્ટની કલમ ૧૧૯ હેઠળ પરિપત્ર જારી કરવામાં આવ્યો હોય, તે મહેસૂલ વિભાગ પર કાયદેસર રીતે બંધનકર્તા રહેશે. પરિપત્ર આઇટીઓ ની એ પ્રશ્ન પર વિચાર કરવાની સત્તા સાથે કામ લેતો નથી કે જોકે દેખીતી રીતે કંપની મોરેશિયસમાં નિગમિત થયેલી છે પરંતુ શું કંપની ભારતની પણ રહીશ છે અને/અથવા મોરેશિયસની રહીશ બિલકુલ નથી." એ સ્થાપિત કાયદો છે કે જ્યાં સુધી સત્તામંડળ પાસે સત્તા હોય, જે સત્તાના સ્ત્રોતમાંથી મળેલ છે, સાધનમાં સત્તાનો સ્ત્રોત દર્શાવેલ નથી તે હકીકત માત્ર સાધનને અમાન્ય ઠેરવતી નથી

[આ સંબંધમાં સ્ટેટ ઓફ સિક્કિમ વિ. દોરજી શેરિંગ ભુટિયા અને અન્ય [૧૯૯૧] ૪ એસ.સી.સી. ૨૪૩ ફકરા ૧૬ ૫૨; એન.બી. સંજના, આસિસ્ટન્ટ કલેક્ટર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઇઝ, બોમ્બે અને અન્ય વિ. એલ્ફિન્સ્ટન સ્પિનિંગ એન્ડ વીવિંગ મિલ્સ કંપની લિમિટેડ, [૧૯૭૧] ૧ એસ.સી.સી. ૩૩૭; બી. બાલકોટૈયા વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા અને અન્ય, [૧૯૬૮] એસ.સી.આર. ૧૦૫૨ અને અફઝલ ઉલ્લાહ વિ. સ્ટેટ ઓફ યુ.પી., [૧૯૬૪] ૪ એસ.સી.આર. ૯૯૧ જુઓ].

હાઇકોર્ટ સમક્ષ સફળતાપૂર્વક રજૂઆત કરવામાં આવી હતી કે પરિપત્ર કલમ ૧૧૯ ની જોગવાઇઓની સત્તાબાહ્ય છે. કલમ ૧૧૯ ની પેટા-કલમ (૧) ને ઇરાદાપૂર્વક સામાન્ય રીતે શબ્દબદ્ધ કરવામાં આવી છે જેથી સી.બી.ડી.ટી. ગૌણ સત્તામંડળોને "આ એક્ટના યોગ્ય વહીવટ માટે તેને યોગ્ય લાગે તેવા" યોગ્ય હુકમો, સૂચના અથવા નિર્દેશ જારી કરવા સક્ષમ બને. જ્યાં સુધી પરિપત્ર સી.બી.ડી.ટી. તરફથી જારી થયેલો હોય અને તેમાં એક્ટના યોગ્ય વહીવટને લગતા હુકમો, સૂચનાઓ અથવા નિર્દેશો હોય, તે તેના નામાભિધાનને ધ્યાનમાં લીધા વિના કલમ ૧૧૯ હેઠળ સત્તાના સ્ત્રોત સાથે સંબંધિત છે. પેટા-કલમ (૧) ઉપરાંત, કલમ ૧૧૯ ની પેટા-કલમ (૨) પણ સી.બી.ડી.ટી. ને "આકારણી અને મહેસૂલની વસૂલાતના કામના યોગ્ય અને કાર્યક્ષમ સંચાલનના હેતુ માટે, આકારણી અથવા મહેસૂલની વસૂલાત અથવા દંડ લાદવા માટેની કાર્યવાહી શરૂ કરવા સંબંધિત કામમાં અન્ય આવકવેરા સત્તામંડળો દ્વારા અનુસરવાની માર્ગદર્શિકા, સિદ્ધાંતો અથવા પ્રક્રિયાઓ તરીકે નિર્દેશો અથવા

સૂચનાઓ (કરદાતાઓને પ્રતિકૂળ ન હોય તેવી) નક્કી કરીને આવકના કોઈપણ વર્ગ અથવા કેસોના વર્ગના સંબંધમાં સામાન્ય અથવા વિશેષ યોગ્ય હુકમો જારી કરવા" સક્ષમ બનાવે છે. અમારા મત મુજબ, હાઇકોર્ટ પરિપત્રને કલમ ૧૧૯ ની જોગવાઈઓનું પાલન ન કરતા પરિપત્ર તરીકે વાંચવામાં વાજબી ન હતી. આ પરિપત્ર એક્ટની કલમ ૧૧૯ હેઠળ સી.બી.ડી.ટી. દ્વારા ઉપયોગમાં લઈ શકાય તેવી સત્તાઓના માપદંડોની અંદર આવે છે.

હાઇકોર્ટે સંપૂર્ણપણે ભૂલભરેલા આધારો પર પરિપત્ર સી.બી.ડી.ટી. ની સત્તાઓની સત્તાબાહ્ય છે તેમ ઠેરવવા પોતાને સમજાવી લીધી. વાદગ્રસ્ત પરિપત્ર જોગવાઈ કરે છે કે જ્યારે પણ મોરેશિયસ સત્તામંડળો દ્વારા રહેઠાણનું પ્રમાણપત્ર આપવામાં આવે છે, ત્યારે આવું પ્રમાણપત્ર તે મુજબ ડી.ટી.એ.સી. લાગુ કરવા માટે રહેઠાણના દરજ્જા તેમજ લાભદાયી માલિકીને સ્વીકારવા માટે પૂરતો પુરાવો ગણાશે. તે એવી પણ જોગવાઈ કરે છે કે ઉપર ઉલ્લેખિત રહેઠાણની કસોટી શેરોના વેચાણ પરના મૂડીગત નફામાંથી થતી આવકના સંબંધમાં પણ લાગુ પડશે. તદનુસાર, એફઆઈઆઈ વગેરે, જે મોરેશિયસમાં રહીશ છે તેઓ અનુચ્છેદ ૧૩ ના ફકરા ૪ મુજબ શેરોના વેચાણ પર ભારતમાં ઉભા થતા મૂડીગત નફામાંથી થતી આવક પર ભારતમાં કરપાત્ર રહેશે નહીં. હાઇકોર્ટના મતે આનો અર્થ "એક્ટની જોગવાઈઓની બહારની" સૂચનાઓ જારી કરવાનો થાય છે. અમારા મત મુજબ, હાઇકોર્ટની આ વિચારસરણી ભૂલભરેલી છે. સી.બી.ડી.ટી. ની સત્તા પર માત્ર એટલો જ પ્રતિબંધ છે કે તેને કોઈપણ ચોક્કસ કરદાતાની આકારણીની પ્રક્રિયામાં અથવા કમિશનર ઓફ ઇન્કમટેક્સ (અપીલ) ની

વિવેકબુદ્ધિમાં દખલ કરતા અટકાવવામાં આવે. આ પરિપત્ર જે પૃષ્ઠભૂમિમાં જારી કરવામાં આવ્યો હતો તેને યાદ કરવું ઉપયોગી થશે.

આવકવેરા સત્તામંડળો એ તપાસવા માંગતા હતા કે શું કરદાતાઓ ત્યાંથી સંચાલનના કથિત નિયંત્રણના આધારે ખરેખર ત્રાહિત દેશના રહીશો હતા કે કેમ.

અમે અગાઉ અનુચ્છેદ ૪ ની સંબંધિત જોગવાઈઓ ટાંકી છે જે જોગવાઇ કરે છે કે, કરારના હેતુઓ માટે, 'કરાર કરનાર રાજ્યનો રહીશ' શબ્દનો અર્થ એવી કોઈપણ વ્યક્તિ છે જે તે રાજ્યના કાયદા હેઠળ તેના મૂળ વસવાટ, રહેઠાણ, સંચાલનના સ્થળ અથવા સમાન પ્રકારના કોઈપણ અન્ય માપદંડના કારણે ત્યાં કરવેરા માટે જવાબદાર હોય. 'ભારતના રહીશ' અને 'મોરેશિયસના રહીશ' શબ્દોનો અર્થ તે મુજબ કરવાનો રહેશે.

ડી.ટી.એ.સી. નો અનુચ્છેદ ૧૩ મૂડીગત નફા પર કરવેરા અંગે વિગતવાર નિયમો નિર્ધારિત કરે છે. જ્યાં સુધી શેરોના વેચાણથી થતા મૂડીગત નફાનો સંબંધ છે, અનુચ્છેદ ૧૩(૪) જોગવાઈ કરે છે કે કરાર કરનાર રાજ્યના 'રહીશ' દ્વારા પ્રાપ્ત થતો નફો માત્ર તે જ રાજ્યમાં કરપાત્ર રહેશે. હાલના કેસમાં, મોરેશિયસના રહીશ દ્વારા પ્રાપ્ત થતો આવો મૂડીગત નફો માત્ર મોરેશિયસમાં જ કરપાત્ર રહેશે. અનુચ્છેદ ૪, જેનો અમે અગાઉ સંદર્ભ આપ્યો છે, તે જાહેર કરે છે કે 'મોરેશિયસનો રહીશ' શબ્દનો અર્થ કોઈપણ એવી વ્યક્તિ છે જે અન્ય બાબતોની સાથે, તેના રહેઠાણના કારણે મોરેશિયસના કાયદા હેઠળ ત્યાં 'કરવેરા માટે જવાબદાર' હોય. અનુચ્છેદ ૪ નો ખંડ (૨) ડી.ટી.એ.સી. ના હેતુઓ માટે બંને કરાર કરનાર રાજ્યોમાં રહેતા વ્યક્તિગત રહીશની રહેઠાણની સ્થિતિ કેવી

રીતે નક્કી કરવી તે અંગેના વિગતવાર નિયમોની યાદી આપે છે. અનુચ્છેદ ૪ નો ખંડ (૩) એવી જોગવાઇ કરે છે કે જો, અનુચ્છેદ ૪ માં પૂરા પાડવામાં આવેલા વિગતવાર નિયમો લાગુ કર્યા પછી, એવું જણાય છે કે વ્યક્તિગત સિવાયની કોઈ વ્યક્તિ ભારત અને મૉરેશિયસ બંનેની રહીશ છે, તો તેને તે કરાર કરનાર રાજ્યનો રહીશ માનવામાં આવશે જેમાં તેના અસરકારક સંચાલનનું સ્થળ આવેલું છે. ડી.ટી.એ.સી. માં અનુચ્છેદ ૪(૩) ના ટાઈ–બ્રેકર ખંડના હેતુઓ માટે માત્ર 'અસરકારક સંચાલનના સ્થળ' ની કસોટી લાગુ કરવાની આવશ્યકતા છે, જે ત્યારે જ લાગુ કરી શકાય જ્યારે એવું જણાય કે વ્યક્તિગત સિવાયની કોઈ વ્યક્તિ ભારત અને મૉરેશિયસ બંનેની રહીશ છે. અન્ય કોઈપણ પરિસ્થિતિમાં આ કસોટી લાગુ કરવા માટે અમને ડી.ટી.એ.સી. માં કોઈ ઉદ્ધેશ્ય કે વાજબીપણું દેખાતું નથી.

હાઇકોર્ટે ઠેરવેલ છે, અને પ્રતિવાદીઓ પણ એવી રજૂઆત કરે છે, કે ઈન્કમટેક્સ એક્ટ હેઠળ આકારણી અધિકારી કોર્પોરેટ વિલને ભેદવા માટે હકદાર છે, પરંતુ પરિપત્ર મૉરેશિયસમાં સક્ષમ સત્તામંડળ દ્બારા જારી કરવામાં આવેલા પ્રમાણપત્ર સંબંધિત પૂર્વધારણાના આધારે આ અર્ધ–ન્યાયિક કાર્યના ઉપયોગ પર અસરકારક રીતે પ્રતિબંધ મૂકે છે; મૉરેશિયસ કરવેરા સત્તામંડળો દ્બારા આપવામાં આવેલા રહેઠાણના આવા પ્રમાણપત્રની નિર્ણાયકતા ન તો ડી.ટી.એ.સી. હેઠળ કે ન તો ઈન્કમટેક્સ એક્ટ હેઠળ વિચારવામાં આવી છે. પ્રમાણપત્રની નિર્ણાયકતા અંગેની જોગવાઇ એ કાયદાકીય કાર્યવાહીની બાબત

છે અને કાયદાકીય સત્તાના પ્રતિનિધિ દ્વારા જારી કરાયેલ પરિપત્રનો વિષય બની શકે નહીં.

છેક ૩૦મી માર્ચ, ૧૯૯૪ ના રોજ, સી.બી.ડી.ટી. એ પરિપત્ર નં. ૬૮૨ જારી કર્યો હતો જેમાં એ વાત પર ભાર મૂકવામાં આવ્યો હતો કે ભારતીય કંપનીના શેરોના વેચાણ દ્વારા આવક મેળવતો મૉરેશિયસનો કોઈપણ રહીશ મૉરેશિયસના કર કાયદા મુજબ માત્ર મૉરેશિયસમાં જ મૂડીગત નફા વેરા માટે જવાબદાર રહેશે અને ભારતમાં તેની કોઈ મૂડીગત નફા વેરાની જવાબદારી રહેશે નહીં. આ પરિપત્ર ડી.ટી.એ.સી. માં સમાવિષ્ટ જોગવાઇઓની સ્પષ્ટ સમજૂતી હતી, જે એક્ટની કલમ ૯૦(૧) ના આધારે ઇન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની કલમો ૪ અને ૫ ની જોગવાઈઓ પર પ્રભાવી અસર ધરાવશે. જો, આ સ્પષ્ટીકરણની વિરુદ્ધ, આકારણી અધિકારીઓએ માર્ગદર્શિકાઓની અવગણના કરવાનું અને બિનમહત્વપૂર્ણ બાબતો પર પોતાનો સમય, કૌશલ્ય અને શક્તિ ખર્ચવાનું પસંદ કર્યું હોય, તો અમને લાગે છે કે સી.બી.ડી.ટી. કલમ ૧૧૯ હેઠળ તેની સત્તાઓ હેઠળ પરિપત્ર નં. ૭૮૯ દ્વારા 'યોગ્ય' નિર્દેશો જારી કરીને મહેસૂલ વસૂલાતની કઠોર જાહેર ફરજ બજાવતા આકારણી અધિકારીઓના સમય, કૌશલ્ય અને શક્તિનો ટાળી શકાય તેવો બગાડ અટકાવીને વસ્તુઓને માર્ગ પર લાવવામાં વાજબી છે. પરિપત્ર નં. ૭૮૯ કોઈપણ રીતે કોઈપણ ચોક્કસ આકારણીના સંબંધમાં આકારણી અધિકારીની સત્તાઓને મર્યાદિત, અંકુશિત અથવા સીમિત કરતો નથી. તે માત્ર ડી.ટી.એ.સી. ની જોગવાઇઓ દ્વારા આવરી લેવામાં આવેલા

કરદાતાઓની આકારણીની બાબતમાં લાગુ કરવાની વ્યાપક માર્ગદર્શિકાઓ તૈયાર કરે છે.

અમને નથી લાગતું કે આ પરિપત્ર કોઈપણ રીતે આકારણી અધિકારીની તેની સમક્ષના કરદાતાની આવક આકારવાની હકૂમતને છીનવી લે છે કે ઓછી કરે છે. તેથી, અમારા મત મુજબ, એવું કહેવું ભૂલભરેલું છે કે વાદગ્રસ્ત પરિપત્ર નં. ૭૮૯ તારીખ ૧૩.૪.૨૦૦૦ એક્ટની કલમ ૧૧૯ ની જોગવાઈઓ હેઠળ સત્તાબાહ્ય છે. અમારા ચુકાદામાં, કલમ ૧૧૯ ની પેટા–કલમો (૧) અને (૨) દ્વારા સી.બી.ડી.ટી. ને આપવામાં આવેલી સત્તાઓ આવા પરિપત્રને સમાવવા માટે પૂરતી વ્યાપક છે.

પ્રતિવાદીઓ એવી રજૂઆત કરે છે કે એક્ટની કલમ ૯૦ ની છત્રછાયા હેઠળ કરવામાં આવેલી કર સંધિ અનિવાર્યપણે સોંપાયેલો કાયદો છે; જો તેમાં કરમાંથી મુક્તિ આપવાનો સમાવેશ થતો હોય, તો તે કાયદાકીય સત્તાઓની સોંપણી સમાન ગણાશે, જે ખરાબ છે. કાયદાકીય મંડળે કાયદાની નીતિ અને કાનૂની સિદ્ધાંતો જાહેર કરવા જોઈએ જે આપેલા કોઈપણ કેસને નિયંત્રિત કરવાના છે અને કાયદાનો અમલ કરવાની પ્રક્રિયા પૂરી પાડવી જોઈએ [આ સંબંધમાં હરિશંકર બગલા અને અન્ય વિ. સ્ટેટ ઓફ મધ્યપ્રદેશ, [૧૯૫૫] એસ.સી.આર. ૩૮૦ અને કિશન પ્રકાશ શર્મા વિ. યુનિયન ઓફ ઇન્ડિયા અને અન્ય, [૨૦૦૧] ૫ એસ.સી.સી. ૨૧૨ માં આ કોર્ટના અવલોકનો જુઓ].

કોઈ ચોક્કસ સોંપાયેલો કાયદો પ્રતિનિધિને આપવામાં આવેલા સહાયક કાયદાની સત્તા કરતાં વધુ છે કે કેમ તે પ્રશ્ન માત્ર નિયમ અથવા વિનિયમ

બનાવવાની સત્તા આપતા સંબંધિત કાયદામાં સમાવિષ્ટ ચોક્કસ જોગવાઈઓને ધ્યાનમાં રાખીને જ નહીં, પરંતુ કાયદાની વિવિધ જોગવાઈઓ પરથી તારવી શકાય તે મુજબ એક્ટના ઉદ્દેશ્ય અને હેતુને ધ્યાનમાં રાખીને પણ નક્કી થવો જોઈએ. એક્ટના ઉદ્દેશ્યો અને હેતુઓને કયો સિદ્ધાંત અથવા નીતિ શ્રેષ્ઠ રીતે પૂરી કરશે તે વિશે કોર્ટ માટે પોતાનો મત રજૂ કરવો સંપૂર્ણપણે ખોટું ગણાશે, અથવા તો વિનિયમ માત્ર એ આધારે સત્તાબાહ્ય હોવાનું જાહેર કરવા માટે કોર્ટ માટે નીતિના ડહાપણ, અસરકારકતા કે અન્યથા નિર્ણય લેવા બેસવું પણ ખુલ્લું નથી કે, કોર્ટના મતે, વાદગ્રસ્ત જોગવાઈ એક્ટના ઉદ્દેશ્ય અને હેતુઓને આગળ ધપાવવામાં મદદ કરશે નહીં. આ કોર્ટે મહારાષ્ટ્ર સ્ટેટ બોર્ડ ઓફ સેકન્ડરી એન્ડ હાયર સેકન્ડરી એજ્યુકેશન અને અન્ય વિ. પારિતોષ ભુપેશકુમાર શેઠ અને અન્ય [[૧૯૮૪] ૪ એસ.સી.સી. ૨૭ ફકરા ૧૪ પર] માં અસંખ્ય નિર્ણયો દ્વારા સારી રીતે સ્થાપિત કાનૂની સ્થિતિનો પુનરોચ્ચાર કર્યો.

> "જ્યાં સુધી નિયમો અથવા વિનિયમો ઘડવાનું કામ સોંપાયેલ સંસ્થા તેને આપવામાં આવેલી સત્તાના દાયરામાં રહીને કાર્ય કરે છે, એ અર્થમાં કે તેના દ્વારા બનાવવામાં આવેલા નિયમો અથવા વિનિયમોનો કાયદાના ઉદ્દેશ્ય અને હેતુ સાથે તાર્કિક સંબંધ છે, તો કોર્ટે આવા નિયમો અથવા વિનિયમોના ડહાપણ અથવા અસરકારકતા સાથે પોતાને સંબંધિત ન રાખવી જોઈએ. એક્ટના ઉદ્દેશ્યો અને હેતુઓની અસરકારક પ્રાપ્તિ માટે કાયદાની જોગવાઈઓનો શ્રેષ્ઠ અમલ કેવી રીતે થઈ શકે અને નિયમો અથવા વિનિયમોમાં મૂળભૂત તેમજ પ્રક્રિયાગત કયા પગલાં સામેલ કરવા પડશે તે નીતિની બાબત તરીકે નક્કી કરવાનું સંપૂર્ણપણે કાયદાકીય મંડળ અને તેના પ્રતિનિધિના અધિકારક્ષેત્રમાં છે. આવી નીતિના ગુણ-દોષ તપાસવા એ કોર્ટનું કામ નથી કારણ કે તેની ચકાસણી એ પ્રશ્ન પૂરતી

સીમિત હોવી જોઈએ કે શું વાદગ્રસ્ત વિનિયમો કાયદા દ્વારા પ્રતિનિધિને આપવામાં આવેલી વિનિયમ–ઘડતર સત્તાના કાર્યક્ષેત્રમાં આવે છે કે કેમ."

આ કસોટી લાગુ કરતાં, અમે એવું ઠેરવવા માટે અસમર્થ છીએ કે વાદગ્રસ્ત પરિપત્ર કાયદાકીય સત્તાની અસ્વીકાર્ય સોંપણી સમાન છે. કલમ ૯૦ માં કરવામાં આવેલો સુધારો સરકારને બેવડા કરવેરામાંથી રાહત આપવા અથવા ટાળવા માટે, જો જરૂરી હોય તો, વિદેશી સરકાર સાથે કરાર કરવા સક્ષમ બનાવવાના ઈરાદાથી કરવામાં આવ્યો હતો, તે નાણામંત્રી દ્વારા તેમના વર્ષ ૧૯૫૩–૫૪ ના બજેટ ભાષણમાં પણ સ્પષ્ટ કરવામાં આવ્યું છે.

જોકે હાઈકોર્ટે આ પ્રકારનું કોઈ તારણ આપ્યું નથી, પરંતુ પ્રતિવાદીઓએ અમારી સમક્ષ સખત રીતે રજૂઆત કરી છે કે ઇન્ડો–મોરેશિયસ ડબલ ટેક્સેશન એવોઇડન્સ કન્વેન્શન, ૧૯૮૩ એક્ટની કલમ ૯૦ હેઠળ સરકારની સત્તાઓની સત્તાબાહ્ય છે. આ દલીલને ટૂંકમાં ફગાવી દેવી યોગ્ય છે.

કલમ ૯૦ કેન્દ્ર સરકારને પેટા–કલમ (૧) ના ખંડ (એ) થી (ડી) માં દર્શાવેલ હેતુઓ માટે ભારતની બહારના અન્ય કોઈપણ દેશની સરકાર સાથે કરાર કરવા માટે સત્તાબદ્ધ કરે છે. જ્યારે ખંડ (એ) ભારતમાં તેમજ વિદેશમાં જે આવક પર ઇન્કમટેક્સ ચૂકવવામાં આવ્યો હોય તેના સંબંધમાં રાહત આપવાની વાત કરે છે, ત્યારે ખંડ (બી) વધુ વ્યાપક છે અને તે એક્ટ હેઠળ અને વિદેશમાં અમલમાં રહેલા સંબંધિત કાયદા હેઠળ આવકના 'બેવડા કરવેરા ટાળવા' સાથે સંબંધિત છે. અમે ખંડ (સી) અને (ડી) સાથે સંબંધિત નથી.

પ્રતિવાદીઓ વતી રજૂ કરવામાં આવેલી દલીલો સ્વીકારવા સામે બે અડચણો છે. જો આપણે પ્રતિવાદીની એ દલીલ સ્વીકારીએ તો પણ કે ડી.ટી.એ.સી. એ સોંપાયેલો કાયદો છે, તેની માન્યતાની કસોટી તેની અસરકારકતા દ્વારા નહીં, પરંતુ તે સત્તા સોંપતા કાયદાકીય જોગવાઈના માપદંડોમાં છે તે હકીકત દ્વારા નક્કી થવી જોઈએ. ડી.ટી.એ.સી. ની શરતોના વ્યાજબી અર્થઘટન પર એ સ્પષ્ટ છે કે ડી.ટી.એ.સી. નો હેતુ કલમ ૯૦ ની પેટા-કલમ (૧) ના ખંડ (એ) અને (બી) માંના ઉદ્દેશ્યોને પ્રભાવિત કરવાનો છે. જ્યાં સુધી આ બે ઉદ્દેશ્યોને અસરકારક બનાવવાનો પ્રયાસ કરવામાં આવે છે, ત્યાં સુધી એવું કહેવું શક્ય નથી કે કલમ ૯૦ હેઠળ કેન્દ્ર સરકારમાં નિહિત સત્તાનો ઉપયોગ, ભલે તે કાયદો ઘડવાની સોંપાયેલી સત્તા હોય, સદરહુ કલમના ઉદ્દેશ્યની સત્તાબાહ્ય હેતુ માટે કરવામાં આવ્યો છે. પ્રતિવાદીઓએ અસંખ્ય અનિચ્છનીય નુકસાનકારક પરિણામોને પ્રકાશિત કરવાનો પ્રયાસ કર્યો હતો, જે તેમના મતે, ડી.ટી.એ.સી. ના અમલીકરણના પરિણામે ઉદ્ભવ્યા છે. જો તે સાચા પણ હોય, તો પણ તે આ કોર્ટને સોંપાયેલા કાયદાને સત્તાબાહ્ય તરીકે રદબાતલ કરવા માટે સક્ષમ બનાવશે નહીં. પ્રાથમિક અથવા સોંપાયેલા કાયદાની માન્યતા અને સત્તાબાહ્યતા કાયદો ઘડવાની સત્તાના આધારે ચકાસવી પડે છે. જો સત્તામંડળ પાસે સત્તા ન હોય, તો કાયદો ખરાબ છે. તેનાથી વિપરિત, જો સત્તામંડળને જરૂરી સત્તા આપવામાં આવી હોય, તો કાયદો તેના ઉદ્દેશ્યમાં નિષ્ફળ જાય છે કે કેમ તે ધ્યાનમાં લીધા વિના, કાયદાની સત્તાબાહ્યતા અંગે પ્રશ્ન કરી શકાય નહીં. તેથી, ત્રાહિત દેશોના રહીશો વતી 'ટ્રીટી શોપિંગ' ની

સંભાવનાના આધારે ડી.ટી.એ.સી. કલમ ૯૦ હેઠળ કેન્દ્ર સરકારની સત્તાઓ સત્તાબાહ્ય છે તેવી પ્રતિવાદીઓની રજૂઆત સ્વીકારવા અમે અસમર્થ છીએ.

હાઈકોર્ટ દેખીતી રીતે જ કોક્સ એન્ડ કિંગ્સ લિમિટેડના કેસમાં આકારણી અધિકારી દ્વારા કરવામાં આવેલા આકારણી હુકમ પર ભારે આધાર રાખીને તેમાંથી પ્રેરણા લેતી હોય તેવું જણાય છે. અમને ભય છે કે હાઈકોર્ટ માટે આવું કરવું અસ્વીકાર્ય હતું. કોઈપણ ચોક્કસ કરદાતાના કેસમાં કરવામાં આવેલી આકારણીને એક્ટ હેઠળ ઉપલબ્ધ પ્રક્રિયા દ્વારા મહેસૂલ વિભાગ અથવા કરદાતા દ્વારા પડકારવામાં આવી શકે છે. જાહેર હિતની અરજીમાં કોઈ ચોક્કસ કરદાતાના કેસમાં કરવામાં આવેલા આકારણી હુકમની યથાર્થતા પર ટિપ્પણી કરવી ખૂબ જ અયોગ્ય રહેશે, ખાસ કરીને જ્યારે કરદાતા હાઈકોર્ટ સમક્ષ પક્ષકાર ન હોય. કોર્ટ દ્વારા કરવામાં આવેલું કોઈપણ અવલોકન મુકદ્દમાના એક યા બીજા પક્ષકાર માટે નુકસાનકારક સાબિત થશે. આ કારણોસર, અમે કોક્સ એન્ડ કિંગ્સ લિમિટેડના આકારણી હુકમની યથાર્થતા અથવા અન્યથા વિશે કોઈપણ અવલોકન કરવાનું ટાળીએ છીએ. કહેવાની જરૂર નથી, કે અમે તેમાંથી પ્રેરણા લેવાનો ઇનકાર કરીએ છીએ, કારણ કે અમારી પ્રેરણા કાયદાઓ અને પૂર્વ–દૃષ્ટાંતોમાંથી મેળવેલા કાયદાના સિદ્ધાંતોમાંથી મળેલી છે.

"કરવેરાની જવાબદારી" શું છે

નાણાકીય રહેઠાણ

ડબલ ટેક્સેશન એવોઇડન્સ સંધિઓના અમલ અને અર્થઘટનમાં કંપનીના 'નાણાકીય રહેઠાણ' નો ખ્યાલ મહત્વ ધરાવે છે. કાહિયર્સ ડી ડ્રોઇટ ફિસ્કલ ઇન્ટરનેશનલમાં [જીન મેરી રિવિલર, કાહિયર્સ ડી ડ્રોઇટ ફિસ્કલ ઇન્ટરનેશનલ વોલ્યુમ LXXIIa પૃ. ૪૭-૭૬ પર] એવું કહેવામાં આવ્યું છે કે ઓ.ઇ.સી.ડી. અને યુએનઓ મોડલ કન્વેન્શન હેઠળ, 'નાણાકીય રહેઠાણ' એ એવું સ્થાન છે જ્યાં અન્ય લોકોની સાથે નિગમ પણ અમર્યાદિત નાણાકીય જવાબદારીને આધીન હોય છે અને નિવાસી કંપનીના વૈશ્વિક નફા માટે કરવેરાને આધીન હોય છે. ફકરા ૨.૨ માં નિર્દેશ કરવામાં આવ્યો છે:

"યુએનઓ મોડલ કન્વેન્શન આ બે અલગ અલગ ખ્યાલોને ધ્યાનમાં લે છે. તેણે ઓ.ઇ.સી.ડી. મોડલ કન્વેન્શનના અનુચ્છેદ ૪, ફકરા ૧ ના બીજા વાક્યનો સમાવેશ કર્યો નથી, જે એવી જોગવાઇ કરે છે કે 'રહીશ' શબ્દમાં એવી કોઈપણ વ્યક્તિનો સમાવેશ થતો નથી કે જે તે રાજ્યમાં માત્ર તે રાજ્યમાંના સ્ત્રોતોમાંથી થતી આવકના સંબંધમાં કર માટે જવાબદાર હોય. વાસ્તવમાં, જો કોઈ આ લખાણના કડક અર્થઘટનને વળગી રહે, તો પ્રાદેશિકતાના સિદ્ધાંતને લાગુ પડતા રાજ્યોમાં કન્વેન્શનના અર્થમાં કોઈ રહીશ હશે નહીં."

ફરીથી ફકરા ૩.૫ માં કહેવાયું છે:

"કંપની કાયદાના દષ્ટિકોણથી કંપનીનું અસ્તિત્વ સામાન્ય રીતે નિગમનના રાજ્યના કાયદા હેઠળ અથવા તે દેશના કાયદા હેઠળ નક્કી કરવામાં આવે છે જ્યાં વાસ્તવિક મુખ્યમથક આવેલું હોય. બીજી તરફ, નિગમનો કરવેરા દરજ્જો તે દરેક દેશના કાયદા હેઠળ નક્કી કરવામાં આવે છે જ્યાં તે રહીશ કે બિન-રહીશ તરીકે વ્યવસાય કરે છે."

ફકરા ૪.૧ માં એવું અવલોકન કરવામાં આવ્યું છે કે મોટાભાગના રાજ્યો દ્વારા કરવેરાની સાર્વત્રિકતાનો સિદ્ધાંત એટલે કે વિશ્વવ્યાપી કરવેરાનો સિદ્ધાંત અપનાવવામાં આવ્યો છે. કંપનીનો કરપાત્ર નફો નક્કી કરવા માટે વ્યક્તિએ તેના વિશ્વવ્યાપી નફાને ધ્યાનમાં લેવો પડશે. આ પ્રણાલીમાં કંપનીના નાણાકીય રહેઠાણને ખૂબ જ ચોકસાઈપૂર્વક વ્યાખ્યાચિત કરવું અત્યંત મહત્વપૂર્ણ છે. રહેઠાણનું રાજ્ય એ જ છે જે નિગમના વિશ્વવ્યાપી નફા પર કર લાદવાનો અધિકાર ધરાવે છે. કંપની તે રાજ્યમાં અમર્યાદિત નાણાકીય જવાબદારીને આધીન છે. જોકે, કંપનીના કિસ્સામાં, કેટલાક પરિબળો ચિત્રમાં આવે છે અને નિર્ણયને મુશ્કેલ બનાવે છે. પ્રથમ, કંપની આવશ્યકપણે નિગમિત થયેલી હોય છે અને સામાન્ય રીતે રાજ્યના કર કાયદા હેઠળ નોંધાયેલી હોય છે જે તેને કોર્પોરેટ–દરજ્જો આપે છે. નિગમ વહીવટી પ્રવૃત્તિઓ, ડિરેક્ટરો અને સંચાલકો ધરાવે છે જેઓ એક અથવા અનેક સ્થળોએ રહે છે, મળે છે અને નિર્ણયો લે છે. તે પ્રવૃત્તિઓ ધરાવે છે અને વ્યવસાય કરે છે. અંતે, તેમાં શેરધારકો હોય છે જે તેને નિયંત્રિત કરે છે. તેથી, એવો અભિપ્રાય છે:

> "જ્યારે આ તમામ તત્વો એક જ દેશમાં અસ્તિત્વ ધરાવતા હોય, ત્યારે કોઈ ગૂંચવણ ઉભી થતી નથી. જલદી તેઓ અલગ પડે છે અને વિવિધ રાજ્યોમાં "વિખેરાયેલા" હોય છે, ત્યારે દરેક દેશ એવા તત્વના આધારે કંપની પર કર લાદવા માંગી શકે છે જેને તે પ્રાધાન્ય આપે છે; જેમ કે નિગમનની પ્રક્રિયા, સંચાલન કાર્યો, વ્યવસાય ચલાવવો, શેરધારકોની નિયંત્રણ શક્તિ. અપનાવવામાં આવેલા માપદંડના આધારે, નાણાકીય રહેઠાણ એક અથવા બીજા દેશમાં રહેશે.

ફ્રાંસ સિવાયના તમામ સંબંધિત યુરોપીયન દેશો, જે કંપનીને ધ્યાનમાં લેવામાં આવી હોય તેના રહેઠાણના સ્થળે વિશ્વવ્યાપી નફા પર કર લાદે છે.

એશિયામાં દક્ષિણ કોરિયા, ભારત અને જાપાન, ઓસેનિયામાં ઓસ્ટ્રેલિયા અને ન્યુઝીલેન્ડ આ સિદ્ધાંતને અનુસરે છે."

ફકરા ૪.૨.૧ માં એ નિર્દેશ કરવામાં આવ્યો છે કે કંપનીની 'નિગમન કસોટી' નો એંગ્લો-સેક્સન ખ્યાલ, જે યુનાઈટેડ સ્ટેટ્સમાં લાગુ પડે છે, તે ઓસ્ટ્રેલિયા, કેનેડા, ડેનમાર્ક, ન્યુઝીલેન્ડ અને ભારત જેવા અન્ય દેશો દ્વારા અપનાવવામાં આવ્યો નથી અને તેના બદલે તેઓ દ્વારા અન્ય કસોટીઓ વચ્ચે નિગમનનો માપદંડ અપનાવવામાં આવ્યો છે.

ઈંગમાર જોહાનસન એટ અલ. વિ. યુનાઈટેડ સ્ટેટ્સ ઓફ અમેરિકા [૩૩૬એફ.૨ડી ૮૦૯] માં ચુકાદો, જેના પર પ્રતિવાદીઓ આધાર રાખે છે, તેને સરળતાથી અલગ પાડી શકાય તેમ છે. આ કેસમાં અપીલકર્તા, જોહાનસન, સ્વિટ્ઝર્લેન્ડનો નાગરિક હતો અને વ્યવસાયે હેવીવેઈટ બોક્સિંગ ચેમ્પિયન હતો. તેણે યુનાઈટેડ સ્ટેટ્સમાં બોક્સિંગ દ્વારા કેટલાક નાણાં કમાવ્યા હતા જેના માટે તેને કર ચૂકવવાનું કહેવામાં આવ્યું હતું. જોહાનસને સ્વિટ્ઝર્લેન્ડમાં એક કંપની શરૂ કરી હતી જેનો તે કર્મચારી બન્યો હતો અને રજૂઆત કરી હતી કે તેના બોક્સિંગ બાઉટ્સ માટે ચૂકવવામાં આવતી તમામ વ્યાવસાયિક ફી સ્વિટ્ઝર્લેન્ડમાં તેની એમ્પ્લોયર કંપનીને મળી હતી જેના માટે તેને સદરહુ કંપનીના કર્મચારી તરીકે મહેનતાણું આપવામાં આવ્યું હતું. તેણે યુએસએ અને સ્વિટ્ઝર્લેન્ડ વચ્ચેની ડીટીએટી નો લાભ લેવાની કોશિશ કરી જેમાં એવી

જોગવાઈ કરવામાં આવી હતી કે "સ્વિટ્ઝર્લેન્ડનો વ્યક્તિગત રહીશ યુનાઈટેડ સ્ટેટ્સમાં કરવામાં આવેલી વ્યક્તિગત સેવાઓ માટેના વળતર પર યુનાઈટેડ સ્ટેટ્સના કરમાંથી મુક્ત રહેશે.... જો તે કરપાત્ર વર્ષ દરમિયાન કુલ ૧૮૩ દિવસથી વધુ ન હોય તેવા સમયગાળા અથવા સમયગાળાઓ માટે યુનાઈટેડ સ્ટેટ્સમાં કામચલાઉ રીતે હાજર હોય..." તેમાં કોઈ શંકા નહોતી કે અપીલકર્તા ૧૮૩ થી વધુ દિવસો માટે યુનાઈટેડ સ્ટેટ્સમાં હાજર ન હતો અને તેણે તેના કરના બોજાને ઓછો કરવાની ઇચ્છાથી પ્રેરિત થઈને સ્વિસ કંપની શરૂ કરી હતી. રહેઠાણના નિર્ણાયક પુરાવા તરીકે તેણે સ્વિસ કરવેરા સત્તામંડળના એ નિર્ધારણ પર આધાર રાખ્યો કે તે કોઈ ચોક્કસ તારીખે સ્વિટ્ઝર્લેન્ડનો રહીશ બની ગયો હતો. યુનાઈટેડ સ્ટેટ્સ કોર્ટ ઓફ અપીલે અપીલકર્તાના દાવાને એ નિર્દેશ સાથે ફગાવી દીધો કે યુએસ–સ્વિસ સંધિમાં "રહીશ" શબ્દ વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવ્યો નથી, પરંતુ અનુચ્છેદ II(૨) હેઠળ દરેક દેશ સ્પષ્ટપણે વ્યાખ્યાયિત ન હોય તેવા શબ્દો પર પોતાની વ્યાખ્યા લાગુ કરવા માટે અધિકૃત છે 'સિવાય કે સંદર્ભ અન્યથા જરૂરી હોય'. તેથી, કોર્ટે ઠેરવેલ કે સ્વિસ કાયદા મુજબ સ્વિસ કરવેરા સત્તામંડળ દ્વારા અપીલકર્તાની રહેઠાણની સ્થિતિનું નિર્ધારણ નિર્ણાયક ન હતું અને યુ.એસ. કરવેરા સત્તામંડળો સંધિ હેઠળ યુ.એસ.ના કાયદા અનુસાર તેનો નિર્ણય કરવા હકદાર છે. તેથી, એવું ઠેરવવામાં આવ્યું હતું કે જોહાનસન પ્રશ્ન હેઠળના સમયગાળા દરમિયાન સ્વિટ્ઝર્લેન્ડનો રહીશ ન હતો અને સંધિમાં કરમુક્તિ તેને ઉપલબ્ધ ન હતી.

અમારા મત મુજબ, આ ચુકાદો, જોકે પ્રતિવાદીઓ દ્વારા તેના પર ખૂબ જ આધાર રાખવામાં આવ્યો છે, તે કોઈ કામનો નથી. ઇન્ડો–મૉરેશિયસ ડી.ટી.એ.સી., અનુચ્છેદ ૩, 'કરાર કરનાર રાજ્ય' માં 'રહેઠાણ' શબ્દને સ્પષ્ટપણે વ્યાખ્યાયિત કરે છે. રસપ્રદ રીતે, આ ચુકાદામાં પણ, કોર્ટે અવલોકન કર્યું: "અલબત્ત, જોહાનસન તેની ક્રિયાઓમાં તેના કરના બોજાને ઓછો કરવાની ઇચ્છાથી પ્રેરિત હતો તે હકીકતને તેને લાગુ પડતી સંધિ મુજબ કરમુક્તિ માટે હકદાર બનતા રોકવા માટે કોઈપણ રીતે ધ્યાનમાં લઈ શકાય નહીં", જે કર ટાળવાના હેતુના સંબંધમાં પ્રતિવાદીઓની રજૂઆત સાથે થોડી સુસંગતતા ધરાવશે.

પ્રતિવાદીઓએ રજૂઆત કરી કે મૉરેશિયસમાં કાયદાની જોગવાઇઓ હેઠળ નિગમિત અને નોંધાયેલ એફઆઈઆઈ ત્યાં કોઈ વ્યવસાય કરી રહ્યાં નથી; હકીકતમાં, તેમને ત્યાં કોઈપણ આવક મેળવતા અટકાવવામાં આવ્યા છે; તેઓ મૉરેશિયસ ઇન્કમટેક્સ એક્ટ હેઠળ મૂડીગત નફા પર આવકવેરા માટે જવાબદાર નથી. તેઓ ભારતીય ઇન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ હેઠળ આવકવેરો ચૂકવવા માટે જવાબદાર છે, કારણ કે તેઓ મૉરેશિયસમાં મૂડીગત નફા પર કોઈ આવકવેરો ચૂકવતા નથી, તેથી, તેઓ ડી.ટી.એ.સી. હેઠળ બેવડા કરવેરા ટાળવાના લાભ માટે હકદાર નથી.

આ રજૂઆતના આધારમાં રહેલી કેટલીક પૂર્વધારણાઓ, જે હાઇકોર્ટે સ્વીકારી હતી, તેના વ્યાપક વિવેચનાત્મક મૂલ્યાંકનની જરૂર છે.

ડી.ટી.એ.સી. નો અનુચ્છેદ ૧૩(૪) એવી જોગવાઈ કરે છે કે કરાર કરનાર રાજ્યના રહીશ દ્વારા અનુચ્છેદના ફકરા ૧, ૨ અને ૩ માં નિર્દિષ્ટ મિલકતો સિવાયની કોઈપણ મિલકતના વેચાણમાંથી પ્રાપ્ત થતો નફો માત્ર તે જ રાજ્યમાં કરપાત્ર રહેશે. ભારતમાં શેરબજારમાં શેરોના વ્યવહારો પર થતા મૂડીગત નફાની આસપાસ મોટાભાગની દલીલો કેન્દ્રિત હોવાથી, અમે ડી.ટી.એ.સી. ના અનુચ્છેદ ૧૩ ના ફકરા ૧, ૨ અને ૩ માં વિચાર્યા મુજબના મિલકતોના પ્રકારો પરના મૂડીગત નફાને વિચારણામાંથી બાકાત રાખી શકીએ છીએ. અનુચ્છેદ ૧૩ ના ફકરા ૪ માં રહેલી શેષ કલમ પ્રસ્તુત છે. તે જોગવાઈ કરે છે કે શેરોના વેચાણ પર થયેલો મૂડીગત નફો માત્ર તે જ રાજ્યમાં કરપાત્ર રહેશે જેનો તે વ્યક્તિ 'રહીશ' છે અને આ બાબત કરાર કરનાર રાજ્યના 'રહીશ' શબ્દના અર્થ તરફ લઈ જાય છે. અનુચ્છેદ ૪ મુજબ, આ શબ્દપ્રયોગનો અર્થ એવી કોઈપણ વ્યક્તિ છે કે જે તે રાજ્યના કાયદા હેઠળ તેના મૂળ વસવાટ, રહેઠાણ, સંચાલનના સ્થળ અથવા સમાન પ્રકારના કોઈપણ અન્ય માપદંડના કારણે ત્યાં "કરવેરા માટે જવાબદાર" છે. 'ભારતના રહીશ' અને 'મૉરેશિયસના રહીશ' શબ્દોનું અર્થઘટન તે મુજબ જ કરવાનું રહેશે. આ આપણને એ કસોટી તરફ લઈ જાય છે કે કંપની ક્યારે મૉરેશિયસમાં 'કરવેરા માટે જવાબદાર' છે.

મૉરેશિયન ઈન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૯૫

ઈન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૯૫ (મૉરેશિયન ઈન્કમટેક્સ એક્ટ) ની કલમ ૪ એવી જોગવાઇ કરે છે કે, એક્ટની જોગવાઇઓને આધીન, દરેક વ્યક્તિ દ્વારા પાછલા વર્ષ દરમિયાન તેના દ્વારા પ્રાપ્ત મુક્તિપ્રાપ્ત આવક સિવાયની તમામ

આવક પર કમિશનર ઓફ ઈન્કમટેક્સને આવકવેરો ચૂકવવામાં આવશે અને તેની ગણતરી પ્રથમ અનુસૂચિમાં નિર્દિષ્ટ યોગ્ય દરે વ્યક્તિની કરપાત્ર આવક પર કરવામાં આવશે. કલમ ૫ આવક ક્યારે પ્રાપ્ત થઈ હોવાનું માનવામાં આવે છે તે વ્યાખ્યાયિત કરે છે.

કલમ ૭ એવી જોગવાઈ કરે છે કે બીજી અનુસૂચિમાં નિર્દિષ્ટ આવકને આવકવેરામાંથી મુક્તિ આપવામાં આવશે.

મૉરેશિયન ઈન્કમટેક્સ એક્ટનો ભાગ IV કોર્પોરેટ ટેક્સેશન સાથે વ્યવહાર કરે છે.

એક્ટની કલમ ૪૪ એવી જોગવાઈ કરે છે કે દરેક કંપની તેની 'કરપાત્ર આવક' પર પ્રથમ અનુસૂચિના ભાગ II, ભાગ III અથવા ભાગ IV માં નિર્દિષ્ટ દરે, જેવો કિસ્સો હોય, આવકવેરા માટે જવાબદાર રહેશે.

કલમ ૫૧ કંપનીની 'કુલ આવક' ને કલમો ૧૦(૧)(બી) (વ્યવસાયમાંથી પ્રાપ્ત આવક), ૧૦(૧)(સી) (ભાડું, પ્રીમિયમ અથવા મિલકતમાંથી પ્રાપ્ત અન્ય આવક), ૧૦(૧)(ડી) (કોઈપણ ડિવિડન્ડ, વ્યાજ, ચાર્જિસ, વાર્ષિકી અથવા ફકરા એ(ii) માં ઉલ્લેખિત પેન્શન સિવાયનું પેન્શન) અને ૧૦(૧)(ઇ) (અન્ય કોઈપણ સ્ત્રોતમાંથી પ્રાપ્ત અન્ય કોઈપણ આવક) માં ઉલ્લેખિત આવક સહિત તરીકે વ્યાખ્યાયિત કરે છે.

કલમ ૭૩ (બી) એવી જોગવાઈ કરે છે કે એક્ટના હેતુઓ માટે 'રહીશ' શબ્દપ્રયોગ, જ્યારે 'કંપની' પર લાગુ કરવામાં આવે છે, ત્યારે તેનો અર્થ એવી

કંપની છે કે જે મૉરેશિયસમાં નિગમિત થયેલી છે અથવા તેનું કેન્દ્રીય સંચાલન અને નિયંત્રણ મૉરેશિયસમાં છે.

પ્રથમ અનુસૂચિનો ભાગ II કર પ્રોત્સાહક કંપનીઓના કિસ્સામાં કરપાત્ર આવક પર કરનો દર ૧૫% અને અન્ય પ્રકારની કંપનીઓ માટે અન્ય દરો નિર્ધારિત કરે છે. પ્રથમ અનુસૂચિનો ભાગ V કર પ્રોત્સાહક કંપનીઓની યાદી આપે છે અને તેમાં આઇટમ ૧૬ મુજબ: "મૉરેશિયસ ઓફશોર બિઝનેસ એક્ટિવિટીઝ એક્ટ, ૧૯૯૨ હેઠળ સ્થાપિત મૉરેશિયસ ઓફશોર બિઝનેસ એક્ટિવિટીઝ ઓથોરિટી દ્વારા આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવસાયિક પ્રવૃત્તિમાં સંકળાયેલ હોવાનું પ્રમાણિત નિગમ". મૉરેશિયસ ઇન્કમટેક્સ એક્ટની બીજી અનુસૂચિના ભાગ IV માં આવકવેરામાંથી મુક્તિ મેળવતી પરચુરણ આવકની યાદી આપવામાં આવી છે. આઇટમ ૧ માં મુજબ "સત્તાવાર યાદીમાં અથવા મંત્રી દ્વારા માન્ય કરવામાં આવે તેવા સ્ટોક એક્સચેન્જ અથવા અન્ય એક્સચેન્જ અને મૂડી બજારો પર ટાંકવામાં આવેલા યુનિટો અથવા જામીનગીરીઓના વેચાણમાંથી પ્રાપ્ત થતો નફો અથવા લાભ".

મૉરેશિયસમાં ઇન્કમટેક્સ એક્ટની ઉપરોક્ત જોગવાઈઓનું અવલોકન એવા તારણ તરફ દોરી જતું નથી કે કર પ્રોત્સાહક કંપનીઓ કરવેરા માટે જવાબદાર નથી, જોકે તેમને ચોક્કસ આવકના મથાળા એટલે કે શેરો અને જામીનગીરીઓના વ્યવહારોમાંથી થતા નફાના સંબંધમાં આવકવેરામાંથી મુક્તિ આપવામાં આવી છે. પ્રતિવાદીઓ રજૂઆત કરે છે કે એફઆઈઆઈ મૉરેશિયસમાં "કરવેરા માટે જવાબદાર" નથી; તેથી તેઓ ડી.ટી.એ.સી. ના અનુચ્છેદ ૪ ના

અર્થમાં મૉરેશિયસના 'રહીશો' નથી. પરિણામે, ભારતીય ઇન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ હેઠળ આકારણી અધિકારીઓ માટે તેમના સંચાલનના કેન્દ્રની તપાસ કરીને કરપાત્ર એન્ટિટી ખરેખર ક્યાં નિવાસી છે તે નક્કી કરવા માટે અને ત્યારબાદ ઇન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની કલમો ૪ અને ૫ ના કારણે તેમના દ્વારા પ્રાપ્ત થયેલી વૈશ્વિક આવક પર ઇન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની જોગવાઇઓ લાગુ કરવી ખુલ્લી છે.

અપીલકર્તાઓ વતી વિદ્વાન ઍટર્ની જનરલ અને શ્રી સાલ્વે દ્વારા રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે 'કરવેરાની જવાબદારી' શબ્દસમૂહ 'કર ચૂકવવો' સમાન નથી. કરવેરા માટેની જવાબદારીની કસોટી આવકના કોઈપણ ચોક્કસ સ્ત્રોતના સંબંધમાં આપવામાં આવેલી મુક્તિના આધારે નહીં, પરંતુ કોઈપણ કરાર કરનાર રાજ્યોમાં પ્રવર્તતા આવકવેરા કાયદાની સમગ્ર જોગવાઇઓને ધ્યાનમાં લઈને નક્કી કરવામાં આવે છે [આ સંબંધમાં રામનાથન ચેટ્ટિયાર વિ. કમિશનર ઓફ ઇન્કમટેક્સ, મદ્રાસ, [૧૯૭૩] ૮૮ આઇ.ટી.આર. ૧૬૯ જુઓ]. માત્ર એટલા માટે કે, આપેલ સમયે, આવકના કોઈપણ ચોક્કસ મથાળાના સંબંધમાં આવકવેરામાંથી મુક્તિ હોઈ શકે છે, એવી રજૂઆત કરી શકાય નહીં કે કરપાત્ર એન્ટિટી કરવેરા માટે જવાબદાર નથી. તેઓ રજૂઆત કરે છે કે મૉરેશિયન ઇન્કમટેક્સ એક્ટની જોગવાઇઓના યોગ્ય અર્થઘટન પર તે સ્પષ્ટ છે કે મૉરેશિયસ કાયદા હેઠળ નિગમિત એફઆઈઆઈ કરવેરા માટે જવાબદાર છે; તેથી, તેઓ ડી.ટી.એ.સી. ના અર્થમાં મૉરેશિયસમાં 'રહીશો' છે.

અપીલકર્તાઓ માટે સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ એક્ટ હેઠળના કેસ વોલેસ ફ્લોર મિલ્સ કોન્ટ્રાક્ટિંગ સ્ટેટ. લિમિટેડ વિ. કલેક્ટર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ, બોમ્બે ડિવિઝન II [[૧૯૮૯] ૪ એસ.સી.સી. ૫૯૨] માં આ કોર્ટના ચુકાદા પર આધાર રાખવામાં આવે છે. આ કોર્ટે ઠેરવેલ છે કે એક્સાઈઝ ડ્યુટી લાદવા માટેનો કરપાત્ર પ્રસંગ ઉત્પાદન અથવા ઉપજ છે, તેમ છતાં વહીવટી અનુકૂળતા માટે ફેક્ટરીમાંથી માલસામાન હટાવવાની તારીખ સુધી ડ્યુટીની વસૂલાત મુલતવી રાખી શકાય છે. એવું ઠેરવવામાં આવ્યું હતું કે માત્ર જાહેરનામા હેઠળ આપવામાં આવેલી મુક્તિના કારણે એક્સાઈઝેબલ માલસામાન બિન–એક્સાઈઝેબલ બની જતો નથી. મુક્તિ માત્ર એક્સાઈઝ સત્તાવાળાઓને મુક્તિ અમલમાં હોય ત્યારે કર વસૂલતા અટકાવે છે [આ સંબંધમાં મદ્રાસ હાઈકોર્ટનો તમિલનાડુ (મદ્રાસ રાજ્ય), હેન્ડલૂમ વ્યુવર્સ કોન્ટ્રાક્ટિંગ સ્ટેટ–ઓપરેટિવ સોસાયટી લિમિટેડ વિ. આસિસ્ટન્ટ કલેક્ટર ઓફ સેન્ટ્રલ એક્સાઈઝ નો ૧૯૭૮ ઈએલટી ૫૭ (મદ્રાસ હાઈકોર્ટ) નો ચુકાદો પણ જુઓ].

કાસિંકા ટ્રેડિંગ અને અન્ય વિ. યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા અને અન્ય [[૧૯૯૫] ૧ એસ.સી.સી. ૨૭૪] માં કસ્ટમ્સ એક્ટ હેઠળ મુક્તિના સંબંધમાં આ સિદ્ધાંતનું પુનરાવર્તન કરવામાં આવ્યું હતું. આ કોર્ટે અવલોકન કર્યું: "એક્ટની કલમ ૨૫ હેઠળ જારી કરાયેલ મુક્તિ જાહેરનામાની અસર કસ્ટમ્સ ડ્યુટીની વસૂલાત મોકૂફ રાખવાની હતી. તે કસ્ટમ્સ ડ્યુટી લાદવાને આધીન હોય તેવી વસ્તુઓને આવી ડ્યુટી લાદવાને પાત્ર ન હોય તેવી વસ્તુઓ બનાવતું નથી. તે માત્ર કસ્ટમ્સ ડ્યુટી લાદવા અને વસૂલવા પર સંપૂર્ણ અથવા આંશિક રીતે રોક

લગાવે છે, અને સરકાર દ્વારા 'જાહેર હિત' માં જાહેરનામામાં નિર્ધારિત કરવામાં આવેલી શરતોને આધીન છે. આવી મુક્તિ તેના સ્વભાવથી જ રદ કરવા અથવા સુધારવા અથવા અન્ય શરતોને આધીન રહેવાની સંભાવના ધરાવે છે."

અમે અપીલકર્તાઓની એ રજૂઆત સાથે સહમત છીએ કે, માત્ર એટલા માટે કે આવકના ચોક્કસ સ્ત્રોતની કરપાત્રતાના સંબંધમાં મુક્તિ આપવામાં આવી છે, પ્રતિવાદીઓની રજૂઆત મુજબ એન્ટિટી 'કરવેરા માટે જવાબદાર' નથી તેવું માની શકાય નહીં.

એમઓબીએ, ૧૯૯૨ ની અસર

પ્રતિવાદીઓએ રજૂઆત કરવા માટે આધાર બદલ્યો કે મૉરેશિયસમાં નિગમિત કંપની ત્યાં ઈન્કમટેક્સ એક્ટ હેઠળ કરવેરા માટે જવાબદાર છે તે હકીકત ત્યાં નિગમિત થયેલી અમુક વર્ગની કંપનીઓના સંબંધમાં જ સાચી હોઈ શકે છે. જોકે, મૉરેશિયસ ઓફશોર બિઝનેસ એક્ટિવિટીઝ એક્ટ, ૧૯૯૨ (જે હવે પછી "એમઓબીએ" તરીકે ઉલ્લેખિત છે) ના અર્થમાં જે કંપનીઓ નિગમિત કરવામાં આવી છે તેના સંદર્ભમાં, આ સંપૂર્ણપણે ખોટું હશે.

એમઓબીએ "મૉરેશિયસની અંદરથી ઓફશોર વ્યવસાયિક પ્રવૃત્તિઓનું નિયમન કરવા અને ઓફશોર પ્રમાણપત્રો જારી કરવા માટે એમઓબીએ ઓથોરિટીની સ્થાપના અને સંચાલન પ્રદાન કરવા, અને અન્ય આનુષંગિક અથવા પ્રાસંગિક બાબતો પ્રદાન કરવા" માટે ઘડવામાં આવ્યો હતો, જેવું તેની પ્રસ્તાવના સૂચવે છે. 'ઓફશોર વ્યવસાયિક પ્રવૃત્તિ' કલમ ૩૩ માં દર્શાવેલ વ્યવસાય અથવા

અન્ય પ્રવૃત્તિ તરીકે વ્યાખ્યાયિત થયેલ છે અને તેમાં આંતરરાષ્ટ્રીય કંપની દ્વારા હાથ ધરવામાં આવતી પ્રવૃત્તિનો સમાવેશ થાય છે. 'ઓફશોર કંપની' ને નિગમ તરીકે વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવી છે જેના સંબંધમાં માન્ય પ્રમાણપત્ર છે અને જે ઓફશોર વ્યવસાયિક પ્રવૃત્તિ કરે છે.

ભાગ II માં, એમઓબીએ ઓફશોર બિઝનેસ એક્ટિવિટી ઓથોરિટીની સ્થાપના કરે છે, જેને અન્ય બાબતોની સાથે ઓફશોર વ્યવસાયિક પ્રવૃત્તિઓ પર દેખરેખ રાખવાની અને જરૂરી હોય તેવા પરમિટ, લાયસન્સ અથવા અન્ય કોઈપણ પ્રમાણપત્ર જારી કરવાની અને ઓફશોર કંપની દ્વારા જરૂરી અન્ય અધિકૃતતા જારી કરવાની જવાબદારી સોંપવામાં આવી છે, જેના દ્વારા તેઓ જાહેર ક્ષેત્રની કોઈપણ કંપનીઓ સાથે વાતચીત કરી શકે છે.

એમઓબીએ ની કલમ ૧૬ પ્રમાણપત્ર જારી કરવા માટેની પ્રક્રિયા નક્કી કરે છે. કલમ ૧૫ ગુપ્તતા જાળવવાની અને અરજીઓ અને તેની સાથે દાખલ કરેલા દસ્તાવેજોમાં સમાવિષ્ટ માહિતી જાહેર ન કરવાની જરૂરિયાત દર્શાવે છે સિવાય કે જ્યાં નશીલા પદાર્થો અને ખતરનાક દવાઓ, હથિયારો, હેરફેર અથવા ઇકોનોમિક ક્રાઇમ એન્ડ એન્ટી મની લોન્ડરિંગ એક્ટ, ૨૦૦૦ હેઠળ મની લોન્ડરિંગની હેરફેરમાં અથવા તેને લગતી કોઈપણ તપાસ અથવા ટ્રાયલના હેતુ માટે આવી માહિતી શુદ્ધ બુદ્ધિપૂર્વક જરૂરી હોય. એમઓબીએ ના ભાગ II માં ઓફશોર કંપનીઓને લાગુ પડતી વૈધાનિક જોગવાઇઓ છે. કલમ ૨૬ એવી જોગવાઇ કરે છે કે ઓફશોર કંપની મૉરેશિયસમાં સ્થાવર મિલકત ધરાવશે નહીં અને વિદેશી કંપની અથવા અન્ય ઓફશોર કંપની અથવા ઓફશોર ટ્રસ્ટ અથવા

આંતરરાષ્ટ્રીય કંપની સિવાય કંપનીઝ એક્ટ, ૧૯૮૪ હેઠળ નિગમિત કોઈપણ કંપનીમાં કોઈ શેર અથવા કોઈપણ હિત ધરાવશે નહીં. ઓફશોર કંપની મૉરેશિયસમાં તેની સામાન્ય કામગીરીમાંથી ઉદ્ભવતા તેના રોજબરોજના વ્યવહારોના હેતુ સિવાય મૉરેશિયન રૂપિયામાં સ્થાનિક બેંકમાં કોઈ ખાતું ધરાવશે નહીં. એમઓબીએ ની કલમો ૨૬ અને ૨૭ મહત્વપૂર્ણ છે અને તે નીચે મુજબ છે:

"૨૬. ઓફશોર કંપનીની મિલકત

(૧) પેટા-કલમ(૨) ને આધીન, ઓફશોર કંપની નીચે મુજબ ધારણ કરશે નહીં

(એ) મૉરેશિયસમાં સ્થાવર મિલકત;

(બી) વિદેશી કંપની અથવા અન્ય ઓફશોર કંપની અથવા ઓફશોર ટ્રસ્ટ અથવા આંતરરાષ્ટ્રીય કંપની સિવાય કંપનીઝ એક્ટ, ૧૯૮૪ હેઠળ નિગમિત કોઈપણ કંપનીમાં કોઈ શેર, અથવા કોઈપણ હિત;

(સી) મૉરેશિયન રૂપિયામાં સ્થાનિક બેંકમાં કોઈપણ ખાતું.

(૨) ઓફશોર કંપની

(એ) મૉરેશિયસમાં તેની સામાન્ય કામગીરીમાંથી ઉદ્ભવતા તેના રોજબરોજના વ્યવહારોના હેતુ માટે મૉરેશિયન રૂપિયામાં સ્થાનિક બેંકમાં ખાતું ખોલાવી અને જાળવી શકે છે;

(બી) બેંક ઓફ મૉરેશિયસની મંજૂરીથી વિદેશી ચલણમાં સ્થાનિક બેંકમાં ખાતું ખોલાવી અને જાળવી શકે છે;

(સી) જ્યાં તેના પ્રમાણપત્રની શરતો દ્વારા અધિકૃત કરવામાં આવે, અથવા જ્યાં અન્ય કોઈ કાયદા હેઠળ અન્યથા પરવાનગી આપવામાં

આવે, ત્યાં મૉરેશિયસમાં આવેલી સ્થાવર મિલકત અથવા સ્થાવર મિલકતમાં કોઈપણ હિત લીઝ પર આપી શકે, રાખી શકે, હસ્તગત કરી શકે અથવા નિકાલ કરી શકે છે;

(ડી) સ્ટોક એક્સચેન્જ એક્ટ ૧૯૮૮ હેઠળ સ્થાપિત સ્ટોક એક્સચેન્જમાં સૂચિંબદ્ધ કોઈપણ જામીનગીરીઓમા અને અન્ય ડિબેન્ચરમાં રોકાણ કરી શકે છે.

૨૭. રહીશો સાથે વ્યવહાર

કોઈપણ અન્ય કાયદામાં હોવા છતાં, મંત્રી, ઓથોરિટીની ભલામણ પર, કોઈપણ ઓફશોર વ્યવસાયિક પ્રવૃત્તિઓમાં સંકળાયેલ કોઈપણ ઓફશોર કંપનીને યોગ્ય લાગે તેવા નિયમો અને શરતો પર રહીશો સાથે સોદો કરવા અથવા વ્યવહાર કરવા અધિકૃત કરી શકે છે."

આ જોગવાઇઓના આધારે, પ્રતિવાદીઓ દ્વારા રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે જે કંપની એમઓબીએ હેઠળ ઓફશોર કંપની તરીકે નોંધાયેલી છે તે ભાગ્યે જ મૉરેશિયસમાં કોઈ વ્યવસાયિક પ્રવૃત્તિ કરી શકે છે, કારણ કે તે મૉરેશિયસમાં કોઈ સ્થાવર મિલકત અથવા મૉરેશિયસમાં નોંધાયેલી કોઈપણ કંપનીમાં કોઈ શેર અથવા હિત વિદેશી કંપની અથવા અન્ય ઓફશોર કંપની સિવાય ધરાવી શકતી નથી અને મૉરેશિયસમાં સ્થાનિક બેંકમાં ખાતું ખોલાવી શકતી નથી. પ્રતિવાદીઓ રજૂઆત કરે છે કે આવી કંપની મૉરેશિયસમાં કોઈપણ વ્યવહાર કરી શકતી નથી કારણ કે આવી કંપનીનો હેતુ ઓફશોર વ્યવસાયિક પ્રવૃત્તિઓ હાથ ધરવાનો હશે અને બીજું કંઈ નહીં. પ્રતિવાદીઓ રજૂઆત કરે છે કે જ્યારે આવી કંપની માટે મૉરેશિયસમાં આવક મેળવવાની શક્યતા લગભગ શૂન્ય છે, ત્યારે મૉરેશિયસમાં મૉરેશિયન ઇન્કમટેક્સ એક્ટની ગમે તે જોગવાઇઓ હોવા છતાં, તેના કર ચૂકવવાની શક્યતા ભાગ્યે જ છે.

અમારા મત મુજબ, પ્રતિવાદીઓની રજૂઆત એ ખોટા આધાર પર આગળ વધે છે કે કરવેરાની જવાબદારી અને કરની ચૂકવણી સમાન છે. કરવેરાની જવાબદારી એ કાનૂની સ્થિતિ છે; કર ચૂકવવો એ નાણાકીય હકીકત છે. ડી.ટી.એ.સી. ના અનુચ્છેદ ૪ ના અમલના હેતુ માટે, શું પ્રસ્તુત છે તે કાનૂની સ્થિતિ છે, એટલે કે કરવેરા માટેની જવાબદારી, નહિ કે કરની વાસ્તવિક ચૂકવણીની નાણાકીય હકીકત. જો આવું ન હોત, તો ડી.ટી.એ.સી. માં 'કરવેરા માટે જવાબદાર' શબ્દોનો ઉપયોગ ન થયો હોત, પરંતુ 'કર ચૂકવે છે' જેવા કેટલાક યોગ્ય શબ્દોનો ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો હોત. ડી.ટી.એ.સી. ની ભાષા પરથી, પ્રતિવાદીઓની એ રજૂઆત સ્વીકારવી શક્ય નથી કે એમઓબીએ હેઠળ નિગમિત અને નોંધાયેલી ઓફશોર કંપનીઓ મૉરેશિયસ ઇન્કમટેક્સ એક્ટ હેઠળ 'કરવેરા માટે જવાબદાર' નથી; અને એવી રજૂઆત સ્વીકારવી પણ શક્ય નથી કે આવી કંપનીઓ ડી.ટી.એ.સી. ના અનુચ્છેદ ૪ સાથે વાંચતા અનુચ્છેદ ૩ ના અર્થમાં મૉરેશિયસમાં 'રહીશ' નહીં ગણાય.

અમારા મતને સમર્થન આપતું વધુ એક કારણ છે. 'કરવેરા માટે જવાબદાર' શબ્દપ્રયોગ ઓર્ગેનાઇઝેશન ફોર ઇકોનોમિક કો–ઓપરેશન એન્ડ ડેવલપમેન્ટ કાઉન્સિલ (ઓ.ઇ.સી.ડી.) મોડલ કન્વેન્શન ૧૯૭૭ માંથી અપનાવવામાં આવ્યો છે. 'રહીશ' વ્યાખ્યાયિત કરતા અનુચ્છેદ ૪ પર ઓ.ઇ.સી.ડી. ટીકા જણાવે છે: "બેવડા કરવેરા ટાળવા માટેના કન્વેન્શનો સામાન્ય રીતે કરાર કરનાર રાજ્યોના સ્થાનિક કાયદાઓ સાથે પોતાને સંબંધિત કરતા નથી જે એવી શરતો નિર્ધારિત કરે છે કે જે હેઠળ વ્યક્તિને નાણાકીય રીતે

"રહીશ" તરીકે ગણવામાં આવે છે અને, પરિણામે, તે રાજ્યમાં સંપૂર્ણપણે કરવેરા માટે જવાબદાર છે". વપરાયેલ શબ્દપ્રયોગ વિવિધ પરિબળોના કારણે 'ત્યાં કર ચૂકવવા પાત્ર' છે. આ વ્યાખ્યાને ઓ.ઈ.સી.ડી. મોડલ કન્વેન્શન ૧૯૯૨ માં 'રહીશ' સાથે કામ લેતા અનુચ્છેદ ૪ માં પણ આગળ ધપાવવામાં આવી છે.

એ મેન્યુઅલ ઓન ધ ઓ.ઈ.સી.ડી. મોડલ ટેક્સ કન્વેન્શન ઓન ઈન્કમ એન્ડ ઓન કેપિટલ માં, ફકરા ૪બી.૦૫ પર, ઓ.ઈ.સી.ડી. ડબલ ટેક્સ કન્વેન્શનના અનુચ્છેદ ૪ પર ટિપ્પણી કરતી વખતે, ફિલિપ બેકર નિર્દેશ કરે છે કે મોડલ કન્વેન્શનના અનુચ્છેદ ૪.૧ ના પ્રથમ વાક્યમાં વપરાયેલા 'કર ચૂકવવા પાત્ર' શબ્દસમૂહે અસંખ્ય સમસ્યાઓ ઉભી કરી છે, અને અવલોકન કરે છે:

> "એવું સ્પષ્ટ જણાય છે કે વ્યક્તિએ "કર ચૂકવવા પાત્ર" બનવા માટે વાસ્તવમાં કર ચૂકવવો જરૂરી નથી – નહિતર કપાતપાત્ર નુકસાન અથવા ભથ્થાં ધરાવનાર વ્યક્તિ, જેનાથી તેનું કર બિલ શૂન્ય થઈ જાય, તે કન્વેન્શનના લાભો ભોગવવા માટે પોતાને અસમર્થ માને છે. એ પણ સ્પષ્ટ જણાય છે કે જે વ્યક્તિ અન્યથા વ્યાપક કરવેરાને આધીન હોય પરંતુ કરમાંથી ચોક્કસ મુક્તિ ભોગવે છે તે કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર છે, જો મુક્તિ રદ કરવામાં આવે, અથવા વ્યક્તિ મુક્તિ માટે લાયક ન રહે, તો વ્યક્તિ વ્યાપક કરવેરા માટે જવાબદાર રહેશે."

રસપ્રદ રીતે, બેકર મોહસીનઅલી અલીમોહમ્મદ રફીક [[૧૯૯૪] ૨૧૩ આઇ.ટી.આર. ૩૧૭] માં ઈન્ડિયન ઓથોરિટી ફોર એડવાન્સ રૂલિંગના નિર્ણયનો સંદર્ભ આપે છે. દુબઈમાં રહેતા એક કરદાતાએ, એપ્રિલ ૨૯, ૧૯૯૨ ના યુએઈ–ભારત કન્વેન્શનના લાભોનો દાવો કર્યો હતો, તેમ છતાં દુબઈમાં કોઈ

વ્યક્તિગત આવકવેરો ન હતો જેના માટે તે જવાબદાર હોઈ શકે: ઓથોરિટીએ તારણ કાઢ્યું કે તે કન્વેન્શનના લાભો માટે હકદાર હતો. ઓથોરિટીએ ત્યારબાદ સિરિલ યુજીન પરેરા [[૧૯૯૯] ૨૩૯ આઇ.ટી.આર. ૬૫૦] ના કેસમાં આ સ્થિતિ ઉલટાવી દીધી જ્યાં વિપરીત દ્રષ્ટિકોણ લેવામાં આવ્યો હતો.

પ્રતિવાદીઓએ સિરિલ યુજીન પરેરાના કેસમાં ઇન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની કલમ ૨૪૫–ઓ હેઠળ રચવામાં આવેલી ઓથોરિટી ફોર એડવાન્સ રૂલિંગ્સ દ્વારા લેવામાં આવેલા નિર્ણય પર ખૂબ જ આધાર રાખ્યો હતો. એક્ટની કલમ ૨૪૫એસ એવી જોગવાઇ કરે છે કે કલમ ૨૪૫આર હેઠળ ઓથોરિટી દ્વારા ઉચ્ચારવામાં આવેલ એડવાન્સ રૂલિંગ માત્ર નીચે મુજબના કિસ્સામાં બંધનકર્તા રહેશે:

"(એ) અરજદાર કે જેણે તે માંગ્યું હતું;

(બી) વ્યવહારના સંબંધમાં જેના માટે રૂલિંગ માંગવામાં આવ્યું હતું; અને

(સી) અરજદાર અને સદરહુ વ્યવહારના સંબંધમાં કમિશનર અને તેમના ગૌણ આવકવેરા સત્તામંડળો પર."

તેથી તે સ્પષ્ટ છે કે, તેનું પ્રેરક મૂલ્ય ગમે તે હોય, તે આપણા માટે કોઈ કામનું રહેશે નહીં. એડવાન્સ રૂલિંગ્સ ઓથોરિટીના હુકમનું અવલોકન કર્યા પછી, અમે દિલગીર છીએ કે અમે તેનાથી સહમત નથી.

અપીલકર્તાઓ પૈકીના એકના વિદ્વાન વકીલ શ્રી સાલ્વેની રજૂઆતમાં યોગ્યતા છે કે 'રહીશ' શબ્દપ્રયોગ ડી.ટી.એ.સી. માં મર્યાદાના શબ્દ તરીકે ઉપયોગમાં લેવામાં આવ્યો છે, અન્યથા જે વ્યક્તિ તેના મૂળ વસવાટ, રહેઠાણ,

સંચાલનના સ્થળ અથવા સમાન પ્રકારના કોઈપણ અન્ય માપદંડના કારણે કરાર કરનાર રાજ્યમાં 'કર ચૂકવવા પાત્ર' ન હોય, તે પણ ડી.ટી.એ.સી. ના લાભનો દાવો કરી શકે છે. ડી.ટી.એ.સી. નો હેતુ બેવડા કરવેરા નાબૂદ કરવાનો હોવાથી, સંધિ માત્ર એવી વ્યક્તિઓને ધ્યાનમાં લે છે જેઓ કરાર કરનાર રાજ્યોમાં 'કરવેરા માટે જવાબદાર' છે. પરિણામે, તેના હેઠળના લાભો એવી વ્યક્તિઓને ઉપલબ્ધ નથી જેઓ કરવેરા માટે જવાબદાર નથી અને 'કરવેરા માટે જવાબદાર' શબ્દોનો હેતુ મર્યાદાના શબ્દો તરીકે કામ કરવાનો છે.

જહોન એન. ગ્લેડન વિ. હર મેજેસ્ટી ધ ક્વીન [૮૫ ડીટીસી ૫૧૮૮] માં ફેડરલ કોર્ટ દ્વારા કર સંધિઓના ઉદાર અર્થઘટનના સિદ્ધાંતનો પુનરોચ્ચાર કરવામાં આવ્યો હતો, જેણે અવલોકન કર્યું:

> "સામાન્ય કરવેરા કાયદાથી વિપરીત, પક્ષકારોના સાચા ઈરાદાઓનો અમલ કરવાના હેતુથી કર સંધિ અથવા કન્વેન્શનને ઉદાર અર્થઘટન આપવું જોઈએ. વિચારણા હેઠળની ચોક્કસ વસ્તુના સંબંધમાં જ્યારે સંધિનો મૂળભૂત હેતુ નિષ્ફળ જઈ શકે અથવા નિરાશ થઈ શકે ત્યારે શાબ્દિક અથવા કાયદાકીય અર્થઘટન ટાળવું જોઈએ."

ગ્લેડન એવો કેસ હતો જ્યાં યુ.એસ.એ. ના રહીશ અમેરિકન નાગરિક પાસે ખાનગી રીતે નિયંત્રિત બે કેનેડિયન કંપનીઓના શેર હતા. તેમના મૃત્યુ પર, ઉક્ત શેરોના માનવામાં આવતા વેચાણના પરિણામે જે મૂડીગત નફો ઉદ્ભવશે તેનો પ્રશ્ન ઊભો થયો. કેનેડિયન રેવન્યુએ એવું વલણ અપનાવ્યું કે કરદાતાના મૃત્યુ પર શેરોનું માનવામાં આવતું વેચાણ થયું હતું અને માનવામાં આવતા વેચાણને કારણે મૂડીગત નફા પર કર વસૂલવાપાત્ર હતો. રેવન્યુના આ

દષ્ટિકોણને કેનેડાની ટેક્સ કોર્ટ દ્વારા અપીલમાં માન્ય રાખવામાં આવ્યો હતો. ફેડરલ કોર્ટ સમક્ષ વધુ અપીલ પર એવું ઠેરવવામાં આવ્યું હતું કે કેનેડા–યુએસએ ટેક્સ ટ્રીટી હેઠળ મૂડીગત નફા પર કરમુક્તિ હતી કારણ કે જ્યારે કેનેડાએ સંધિ કરી ત્યારે તેમાં કોઈ મૂડીગત નફા પર કર નહોતો અને તે એકતરફી રીતે પોતાના કાયદામાં સુધારો કરી શકે નહીં. આ કેસમાં જે દલીલ ટ્રાયલ કોર્ટ દ્વારા માન્ય રાખવામાં આવી હતી તે આપણી સમક્ષની બાબતમાં હાઈકોર્ટ દ્વારા માન્ય રાખવામાં આવેલી દલીલ જેવી જ હતી. ડબલ ટેક્સેશન એવોઈડન્સ ટ્રીટીના સંબંધિત અનુચ્છેદનું અર્થઘટન કરતા ટ્રાયલ કોર્ટે ઠેરવેલ:

> "કેનેડામાં અસ્તિત્વમાં ન હોય તેવા કર પર બેવડા કરવેરા ટાળવા માટે પક્ષકારોએ વાટાઘાટો કરી ન હોત". ફેડરલ કોર્ટે ભારપૂર્વક જણાવ્યું કે સંધિઓનું અર્થઘટન અને અમલ કરતી વખતે કોર્ટોએ વિપરીત અર્થઘટનથી ઉભી થતી વિસંગતતાને ટાળવા માટે "ઉદાર અને વિસ્તૃત અર્થઘટન" આપવા તૈયાર રહેવું જોઈએ. કોર્ટે સ્વીકાર્યું કે "આપણે ખત અથવા સંસદના કાયદા જેવા આધુનિક દસ્તાવેજોમાં જેવી ઝીણવટ અથવા ચોક્કસ વ્યાખ્યા જોવા મળે છે તેવી અપેક્ષા રાખી શકીએ નહીં; મુત્સદ્દીગીરી સાથે સંકળાયેલા લોકોની કાનૂની ચોકસાઈનો ઉપયોગ કરવાની ટેવ ક્યારેય રહી નથી પરંતુ તેઓ વધુ ઉદાર શબ્દો અપનાવે છે".

બેવડા કરવેરા ટાળવા વિરુદ્ધની સંધિના અનુચ્છેદનું અર્થઘટન કરતાં ફેડરલ કોર્ટે કહ્યું (પૃ. ૫ પર):

> "બિન–રહીશ વ્યક્તિ પોતાના દેશમાં તે મૂડીગત નફા પર કરપાત્ર છે કે નહીં તે ધ્યાનમાં લીધા વિના મુક્તિનો લાભ મેળવી શકે છે. જો કેનેડા અથવા યુએસ સંપૂર્ણપણે મૂડીગત નફા પર કર નાબૂદ કરે, જ્યારે અન્ય

દેશ ન કરે, તો મૂડીગત નફા પર કર નાબૂદ કરનાર દેશનો રહીશ હજુ પણ અન્ય દેશમાં મૂડીગત નફા પરના કરમાંથી મુક્તિ મેળવશે."

અપીલકર્તાઓ એ રજૂઆત કરવા માટે આ ચુકાદા પર આધાર રાખે છે કે મૉરેશિયસ ઇન્કમટેક્સ એક્ટ હેઠળ શેરોના વેચાણ પરના મૂડીગત નફા પર આવકવેરામાંથી મુક્તિ હોવા છતાં, ડી.ટી.એ.સી. ના લાભો લાગુ પડશે.

અપીલકર્તાઓ રજૂઆત કરે છે કે પ્રતિવાદીઓની એ રજૂઆતનો સ્વીકાર કે બંને દેશોમાં કર ચૂકવવામાં ન આવે ત્યાં સુધી બેવડા કરવેરા ટાળવા માન્ય નથી તે કલમ ૯૦ ના ઉદ્દેશ્યની વિરુદ્ધ છે. એવું રજૂ કરવામાં આવે છે કે કલમ ૯૦ ની પેટા-કલમ(૧) નો ખંડ (બી) એવી સ્થિતિમાં રાહત આપવા માટે લાગુ પડે છે જ્યાં બંને દેશોમાં આવકવેરો ચૂકવવામાં આવ્યો હોય, પરંતુ ખંડ (બી) આવકના બેવડા કરવેરા ટાળવાની પરિસ્થિતિ સાથે વ્યવહાર કરે છે. સંસદે બંને પરિસ્થિતિઓ વચ્ચે તફાવત કર્યો હોવાથી, કલમ ૯૦ ની પેટા-કલમ(૧) ના ખંડ (બી) નું અર્થઘટન એવી રીતે કરવું કાયદાની કોર્ટ માટે ખુલ્લું નથી કે જાણે તે ખંડ (એ) હેઠળ વિચારવામાં આવેલી પરિસ્થિતિ સમાન હોય.

ક્લાઉસ વોગેલના મતે "ડબલ-ટેક્સેશન કન્વેન્શન એવા ક્ષેત્રોમાં કર દાવાઓ પર પ્રતિબંધ મૂકીને બેવડા કરવેરા ટાળવા માટે એક સ્વતંત્ર પદ્ધતિ સ્થાપિત કરે છે જ્યાં ઓવરલેપિંગ કર-દાવા અપેક્ષિત હોય, અથવા ઓછામાં ઓછા સૈદ્ધાંતિક રીતે શક્ય હોય. બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, જ્યારે સંધિ અન્ય કરાર કરનાર રાજ્યો માટે સંપૂર્ણ અથવા આંશિક રીતે કરવેરા અનામત રાખે છે ત્યારે કરાર કરનાર રાજ્યો પરસ્પર કર વસૂલવા નહીં અથવા માત્ર મર્યાદિત હદ

સુધી કર લાદવા માટે પોતાને બંધનકર્તા માને છે. કરાર કરનાર રાજ્યો પોતાની વચ્ચે 'કર સ્ત્રોતો', 'કરપાત્ર વસ્તુઓ' નું વિભાજન કરવા માટે કર દાવાઓને 'જતા' કરે છે તેમ કહેવાય છે." લીગ ઓફ નેશન્સના સમયથી બેવડા કરવેરા ટાળવા અંગેની સંધિઓ પ્રચલિત હતી. ૧૯૨૦ ના દાયકાની શરૂઆતમાં લીગ ઓફ નેશન્સ દ્વારા નિયુક્ત નિષ્ણાતો વસ્તુઓના વર્ગીકરણની આ પદ્ધતિ અને કરાર કરનાર રાજ્યોને તેમની સોંપણીનું વર્ણન કરે છે. જ્યારે અંગ્રેજી વકીલો તેને 'વર્ગીકરણ અને સોંપણીના નિયમો' કહેતા હતા, ત્યારે જર્મન ન્યાયશાસ્ત્રીઓ તેને 'વિતરક નિયમ' (Verteilungsnorm) કહેતા હતા. જે હદ સુધી મુક્તિ સંમત થાય છે, તેની અસર સૈદ્ધાંતિક રીતે એ બાબતથી સ્વતંત્ર છે કે શું અન્ય કરાર કરનાર રાજ્ય એવી પરિસ્થિતિમાં કર લાદે છે કે જેના પર મુક્તિ લાગુ પડે છે અને શું તે રાજ્ય ખરેખર કર વસૂલે છે. યુનાઈટેડ સ્ટેટ્સ સાથેના જર્મન ડબલ ટેક્સેશન કન્વેન્શન પર ખાસ ટિપ્પણી કરતાં, વોગેલ જણાવે છે: "આમ, એવું કહેવામાં આવે છે કે સંધિ માત્ર 'વર્તમાન' જ નહીં, પરંતુ માત્ર 'સંભવિત' બેવડા કરવેરાને પણ અટકાવે છે". વધુમાં, વોગેલના મતે, "માત્ર અસાધારણ કિસ્સાઓમાં, અને જ્યારે પક્ષકારો દ્વારા સ્પષ્ટપણે સંમત થયા હોય ત્યારે જ, એક કરાર કરનાર રાજ્યમાં મુક્તિ એ બાબત પર આધારિત હોય છે કે શું આવક અથવા મૂડી અન્ય કરાર કરનાર રાજ્યમાં કરપાત્ર છે, અથવા ત્યાં ખરેખર કર લાદવામાં આવે છે કે નહીં."

[આ સંબંધમાં ક્લાઉસ વોગેલ, ડબલ ટેક્સેશન કન્વેન્શન, પૃ. ૨૬-૨૯ (ત્રીજી આવૃત્તિ) જુઓ].

તેથી, પ્રતિવાદીઓ વતી સખત રીતે કરવામાં આવતી દલીલો સ્વીકારવી અમારા માટે શક્ય નથી કે બેવડા કરવેરા ટાળવાનો પ્રશ્ન ત્યારે જ ઉભો થઈ શકે જ્યારે કોઈ એક કરાર કરનાર રાજ્યમાં ખરેખર કર ચૂકવવામાં આવ્યો હોય.

કમિશનર ઓફ ટેક્સેશન વિ. લામેસા હોલ્ડિંગ્સ [(૧૯૯૭) ૭૮૫ એફસીએ] માં ફેડરલ કોર્ટ ઓફ ઓસ્ટ્રેલિયાનો નિર્ણય પ્રકાશ પાડનારો છે. ફેડરલ કોર્ટ સમક્ષ પ્રશ્ન એ હતો કે શું નેધરલેન્ડની કંપની ઓસ્ટ્રેલિયન કંપનીના શેરોના વેચાણથી થતા નફા પર ઓસ્ટ્રેલિયન ઇન્કમટેક્સ એક્ટ હેઠળ આવકવેરા માટે જવાબદાર છે અને શું આવો નફો નેધરલેન્ડ-ઓસ્ટ્રેલિયા ડબલ ટેક્સેશન એગ્રીમેન્ટના અનુચ્છેદ ૧૩ (મિલકતનું વેચાણ) હેઠળ આવે છે કે કેમ, જેથી તેને તે કરારના અનુચ્છેદ ૭ (વ્યવસાય નફો) માંથી બાકાત રાખી શકાય. યુનાઈટેડ સ્ટેટ્સમાં સ્થાપિત મર્યાદિત ભાગીદારી પેઢી લિયોનાર્ડ ગ્રીન એન્ડ એસોસિએટ્સના પ્રિન્સિપાલ લિયોનાર્ડ ગ્રીન ઓસ્ટ્રેલિયામાં રોકાણની સંભવિત તકથી વાકેફ થયા. ઓસ્ટ્રેલિયન સ્ટોક એક્સચેન્જમાં સૂચિબદ્ધ કંપની અરિમકો રિસોર્સિસ એન્ડ માઈનિંગ કંપની એનએલ ('અરિમકો'), જેની અરિમકો માઈનિંગ પ્રાઈવેટ લિમિટેડ નામની પેટાકંપની હતી અને જે સોનાના ખાણકામની પ્રવૃત્તિઓમાં સંકળાયેલી હતી, તે પ્રતિકૂળ ટેકઓવર બિડનો વિષય હતી, એવા ભાવે કે જેના માટે ગ્રીનને સલાહ આપવામાં આવી હતી કે તે અરિમકો ના વાસ્તવિક મૂલ્ય કરતા ઓછું હતું. આ જાણકારી સાથે ગ્રીને પેટાકંપની માટે ટેકઓવર ઓફર કરવાનો નિર્ણય લીધો. ત્યારબાદ ઈન્ટરલોકિંગ શેરહોલ્ડિંગ્સવાળી અસંખ્ય કંપનીઓની રચનાના પગલાંઓની શ્રેણી શરૂ થઈ

જ્યાં દરેક કંપની એક અલગ પેટાકંપનીના ૧૦૦૫ શેર ધરાવતી હતી. લામેસા હોલ્ડિંગ્સ એવી જ એક મધ્યસ્થી કંપની હતી જેના ૧૦૦% શેર ગ્રીન ઈક્વિટી ઇન્વેસ્ટમેન્ટ્સ લિમિટેડ પાસે હતા. શેરોના વ્યવહારોથી લામેસા હોલ્ડિંગ્સને નફો થયો જે ઓસ્ટ્રેલિયન ઇન્કમટેક્સ એક્ટ હેઠળ કર માટે આકારણીપાત્ર હશે. જોકે, લામેસાએ નેધરલેન્ડ અને ઓસ્ટ્રેલિયા વચ્ચેના ડબલ ટેક્સેબલ એવોઇડન્સ કન્વેન્શન ('ડી.ટી.એ.સી.') ના અનુચ્છેદ ૧૩(૨) ની જોગવાઈઓ પર આધાર રાખ્યો અને દાવો કર્યો કે તેના કારણે આવક ઓસ્ટ્રેલિયામાં કરપાત્ર નથી. આ આવક નેધરલેન્ડમાં લાગુ ઇન્કમટેક્સ કાયદાના કારણે કરમાંથી સંપૂર્ણપણે મુક્ત હતી. ફેડરલ કોર્ટે જોયું કે ડી.ટી.એ.સી. ના અનુચ્છેદ ૧૩(૨) (એ) (ii) હેઠળ કંપનીમાંના શેરોને વ્યક્તિગત મિલકત તરીકે ગણવામાં આવતા હતા, કારણ કે કંપનીના નિગમનનું સ્થળ અથવા શેરનું સ્થળ પસંદગીનો વિષય હોઈ શકે છે, તેથી શેરના નફા પર કર લાદવાના અધિકારક્ષેત્રના આધાર માટે કંપનીના નિગમનનું સ્થળ અથવા જે રજિસ્ટર પર શેરો નોંધાયેલા છે તે શેરો સાથે ખાસ ગાઢ સંબંધ સ્થાપિત કરશે નહીં. એવું ઠેરવવામાં આવ્યું હતું:

> "નેધરલેન્ડના કાયદા દ્વારા આપવામાં આવેલી એકતરફી રાહતના કારણે એવું બને છે કે નેધરલેન્ડમાં કોઈ કર ચૂકવવા પાત્ર રહેશે નહીં. તે બાબત કરારના અર્થઘટનને અસર કરી શકશે નહીં. જો સંબંધિત ખાણકામની મિલકત નેધરલેન્ડમાં હોત, જેથી મુદ્દો એક તરફ ત્યાં કર લાદવાનો અને બીજી તરફ ઓસ્ટ્રેલિયામાં કર લાદવાનો હોત, તો એવી સ્થિતિ ઉભી થાત કે જ્યાં કોઈ મુક્તિના લાભ વિના ઓસ્ટ્રેલિયામાં શેરોના વેચાણ પર કર સ્પષ્ટપણે ચૂકવવા પાત્ર હોત. છતાં કરાર સમાન રીતે કાર્યરત હોવો જોઈએ, ભલે રિયલ એસ્ટેટ નેધરલેન્ડમાં હોય કે ઓસ્ટ્રેલિયામાં."

બાબતના આ દૃષ્ટિકોણથી, એવું ઠેરવવામાં આવ્યું હતું કે ઓસ્ટ્રેલિયામાં કોઈ કર ચૂકવવા પાત્ર નથી.

ચોંગ વિ. કમિશનર ઓફ ટેક્સેશન [(૨૦૦૦) એફસીએ ૬૩૫] પણ એવું જ ઠેરવે છે. ઓસ્ટ્રેલિયા અને મલેશિયા વચ્ચે બેવડા કરવેરા ટાળવાનો કરાર છે. ઓસ્ટ્રેલિયાના એક રહીશને મલેશિયા સરકાર દ્વારા મલેશિયામાં સેવામાં હતા ત્યારે આપેલી સેવાઓ માટે પેન્શન ચૂકવવામાં આવતું હતું. આ પેન્શન પર મલેશિયામાં કર લાદવામાં આવતો હતો અને પ્રશ્ન એ હતો કે શું કરાર હેઠળ સરકારી પેન્શન પર કર લાદવાનો અધિકાર ઓસ્ટ્રેલિયન સરકાર દ્વારા વાપરી શકાય કે કેમ અને કરાર પર સ્થાનિક કાયદાની અસર શું છે. ડબલ ટેક્સેશન એવોઇડન્સ એગ્રીમેન્ટના અનુચ્છેદ ૧૮ માં જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે કરાર કરનાર રાજ્યના રહીશને ચૂકવવામાં આવતું પેન્શન માત્ર તે જ રાજ્યમાં કરપાત્ર રહેશે. સંધિના અનુચ્છેદ ૧૮(૨) ના યોગ્ય અર્થઘટન પર એવું ઠેરવવામાં આવ્યું હતું કે મલેશિયા દ્વારા ચૂકવવામાં આવતું પેન્શન ઓસ્ટ્રેલિયામાં કરપાત્ર છે કારણ કે સદરહુ અનુચ્છેદ એવી જોગવાઈ કરતો નથી કે સરકારી પેન્શન પર કર લાદવાની સત્તા માત્ર મલેશિયા પાસે જ છે, કે તે ઓસ્ટ્રેલિયાને આવું કરવાથી પ્રતિબંધિત કરતો નથી. તેના બદલે તે પેન્શન ચૂકવનાર કરાર કરનાર રાજ્યને પેન્શન પર કર લાદવાની સત્તા આપે છે જો તે ઈચ્છે તો, અને તે બાબતમાં અન્ય કરાર કરનાર રાજ્યની કર લાદવાની સત્તાને મર્યાદિત અથવા પ્રતિબંધિત કરતું નથી. ફેડરલ કોર્ટે નિર્દેશ કર્યો કે "ભલે કોઈ સત્તાની ફાળવણીની ભાષાનો ઉપયોગ કરે અથવા સત્તાની મર્યાદાની ભાષાનો ઉપયોગ કરે, પરિણામ સમાન

છે; તે નિર્દિષ્ટ કરેલ અથવા સંમત થયેલ છે કે ચોક્કસ ક્ષેત્રમાં કર લાદવાનો કરાર હેઠળ અધિકાર કોને હશે".

ધ એસ્ટેટ ઓફ મિશેલ હોસમેન વિ. હર મેજેસ્ટી ધ ક્વીન [૧૯૯૮ કેનેડા ટેક્સ કોર્ટ લેક્સિસ ૧૧૪૦] એ અન્ય એક કેનેડિયન ચુકાદો છે જે એ સિદ્ધાંત પર પ્રકાશ ફેંકે છે કે ડબલ ટેક્સેશન એગ્રીમેન્ટના લાભો ઉપલબ્ધ રહેશે, ભલે તે અન્ય કરાર કરનાર રાજ્ય જેમાં આવકનું ચોક્કસ મથાળું કરપાત્ર છે તે તેના પર કર ન લાદવાનું પસંદ કરે.

આ કેસમાં મુખ્ય પ્રશ્ન એ હતો કે શું શ્રી હોસમેનને બેલ્જિયમ સરકારની પેન્શન ઓફિસમાંથી મળેલ પેન્શન કેનેડામાં કરપાત્ર હતું. હકીકતો દર્શાવતી હતી કે બેલ્જિયમમાં મૂળ સ્થાનેથી કર કપાતો ન હતો. કેનેડિયન કરવેરા સત્તામંડળની દલીલ એ હતી કે જો બેલ્જિયમ પેન્શન પર કર લાદવાનું નથી, તો કેનેડાએ લાદવો જોઈએ. અન્યથા, અકલ્પનીય ઘટના બની શકે છે અને કોઈપણ દ્વારા રકમ પર કર લાદવામાં ન આવે. આ અસ્વીકાર્ય છે. હકીકતો દર્શાવતી હતી કે શ્રી હોસમેનને મળેલી ચુકવણી નિર્ધારિત મર્યાદાથી નીચે આવતી હતી અને તેથી બેલ્જિયમમાં તેના પર કર લાદવામાં આવ્યો ન હતો. કેનેડિયન કોર્ટે એ દલીલ ફગાવી દીધી કે જો બેલ્જિયમ ચુકવણી પર કર ન લાદે, તો તે કેનેડા દ્વારા કરપાત્ર હોવું જોઈએ અને સંધિની શરતો પર આધાર રાખીને તેને સ્પષ્ટપણે ખોટી ગણાવી. ઉપલબ્ધ સામગ્રીના આધારે, ફેડરલ કોર્ટ એવા તારણ પર આવી કે બેલ્જિયમ સંધિની વાટાઘાટો કરતી વખતે કેનેડા અને બેલ્જિયમ બંને નિઃશંકપણે તેમના સામાજિક સુરક્ષા કાયદા હેઠળ ચૂકવવામાં

આવતા પેન્શન, જેમ કે સીપીપી અથવા સંબંધિત બેલ્જિયમ વૈધાનિક યોજના, માત્ર તે દેશમાં જ કરપાત્ર ગણતા હતા જેમાંથી તે ઉદ્ભવે છે અને મેળવનારના રહેઠાણના દેશમાં નહીં. તેથી, એવું ઠેરવવામાં આવ્યું હતું કે શ્રી હોસમેનને બેલ્જિયમની ઓફિસમાંથી મળેલી પેન્શનની ચૂકવણીઓ સામાજિક સુરક્ષા પેન્શન છે અને આવા ભથ્થાં માત્ર બેલ્જિયમમાં જ કરપાત્ર હોઈ શકે છે. બેલ્જિયમે તેમના પર કર ન લાદવાનું પસંદ કર્યું તે હકીકત સંપૂર્ણપણે અપ્રસ્તુત હોવાનું ઠેરવવામાં આવ્યું હતું.

શ્રી સાલ્વેએ રજૂઆત કરી કે શેરોના વેચાણથી મળતો નફો હંમેશા મૂડીગત નફો ન હોઈ શકે, ઉદાહરણ તરીકે જો શેર કંપનીની ટ્રેડિંગ અસ્કયામતોનો ભાગ હોય. જો આવો કિસ્સો હોય, તો નફો આવી કંપનીની ટ્રેડિંગ આવક હોઈ શકે છે. તેમણે કમિશનર ઓફ ઇન્કમટેક્સ નાગપુર વિ. સતલજ કોટન મિલ્સ સપ્લાય એજન્સી લિમિટેડ [[૧૯૭૫] ૧૦૦ આઇ.ટી.આર. ૭૦૬] માં આ કોર્ટના અવલોકનો પર પણ આધાર રાખ્યો. આ પ્રશ્નમાં આપણે ઉંડા ઉતરવાની જરૂર નથી કારણ કે તે એ વાત પર નિર્ભર છે કે કંપની દ્વારા શેર રોકાણ તરીકે રાખવામાં આવ્યા છે કે ટ્રેડિંગ અસ્કયામત તરીકે. વિદ્વાન વકીલ દ્વારા રજૂ કરવામાં આવેલી શક્યતા ચોક્કસપણે અસ્તિત્વમાં છે અને હકીકતોની તપાસ કર્યા વિના તેને નકારી શકાય નહીં.

ટ્રીટી શોપિંગ–શું તે ગેરકાયદેસર છે?

પ્રતિવાદીઓ આગ્રહપૂર્વક રજૂઆત કરે છે કે ઓફશોર કંપનીઓને મોરેશિયસના કાયદા હેઠળ માત્ર શેલ કંપનીઓ તરીકે નિગમિત કરવામાં આવી

છે, જે ત્યાં કોઈ વ્યવસાય કરતી નથી, અને માત્ર ભારત અને મૉરેશિયસ વચ્ચે ડી.ટી.એ.સી. નો અયોગ્ય લાભ લેવાના હેતુથી જ નિગમિત કરવામાં આવી છે. તેઓ એવી પણ રજૂઆત કરે છે કે 'ટ્રીટી શોપિંગ' અનૈતિક અને ગેરકાયદેસર બંને છે અને સંધિ સાથે છેતરપિંડી સમાન છે અને આ કોર્ટે ટ્રીટી શોપિંગના તમામ પ્રયાસોને અટકાવવા માટે ચતુર બનવું જોઈએ.

'ટ્રીટી શોપિંગ' એ બે કરાર કરનાર રાજ્યો વચ્ચે નાણાકીય સંધિનો લાભ લેતા ત્રાહિત દેશના રહીશના કૃત્યનું વર્ણન કરવા માટે વપરાતો એક ગ્રાફિક શબ્દપ્રયોગ છે. લોર્ડ મેકનેરના જણાવ્યા મુજબ, "જો સ્થાનિક કાયદા દ્વારા કોઈપણ જરૂરી અમલીકરણ હાથ ધરવામાં આવ્યું હોય, તો 'ત્રાહિત રાજ્યો' ના નાગરિકોને સંધિ દ્વારા બનાવવામાં આવેલા અધિકારનો દાવો કરવાથી અથવા જવાબદારીને આધીન બનવાથી અટકાવવા માટે કંઈ નથી, જો તેનાથી વિપરીત કોઈ સ્પષ્ટ અથવા ગર્ભિત જોગવાઈ ન હોય" [લોર્ડ મેકનેર. ધ લૉ ઓફ ટ્રીટીઝ, પૃ. ૩૩૬ (ઓક્સફર્ડ, એટ ધ ક્લૅરેન્ડન પ્રેસ, ૧૯૬૧)].

લોર્ડ મેકનેરના નીચેના અવલોકનો પર પણ આધાર રાખવામાં આવ્યો છે [ઉપર મુજબ]:

> "કે સ્થાનિક કાયદા દ્વારા કોઈપણ જરૂરી અમલીકરણ હાથ ધરવામાં આવ્યું છે, તો 'ત્રાહિત રાજ્યો' ના નાગરિકોને સંધિ દ્વારા બનાવવામાં આવેલા અધિકારોનો દાવો કરવાથી, અથવા જવાબદારીઓને આધીન બનવાથી અટકાવવા માટે કંઈ નથી, જો તેનાથી વિપરીત કોઈ સ્પષ્ટ અથવા ગર્ભિત જોગવાઈ ન હોય; ઉદાહરણ તરીકે, જો એંગ્લો-અમેરિકન કન્વેન્શનમાં એવી જોગવાઈ કરવામાં આવી હોય કે દરેક દેશની

યુનિવર્સિટીઓના સ્ટાફના પ્રોફેસરોને બીજા દેશમાં લેક્ચર આપવા બદલ મળતી ફીના સંબંધમાં કરમાંથી મુક્તિ આપવામાં આવશે, અને કર કાયદાઓમાં કોઈપણ જરૂરી ફેરફારો કરવામાં આવ્યા હોય, તો તે વિશેષાધિકાર તે યુનિવર્સિટીઓના પ્રોફેસરો દ્વારા અથવા તેમના વતી માંગી શકાય છે જેઓ 'ત્રાહિત રાજ્યો' ના નાગરિકો હતા."

અપીલકર્તાઓ વતી વિદ્વાન વકીલો દ્વારા રજૂઆત કરવામાં આવી છે, અને અમારા મતે યોગ્ય છે કે જો એવો ઈરાદો હોત કે ત્રાહિત રાજ્યનો નાગરિક ડી.ટી.એ.સી. ના લાભોથી વંચિત રહે, તો તેની અસરમાં યોગ્ય મર્યાદાની શરત તેમાં સામેલ હોવી જોઈતી હતી. તેના વિપરીત, અમારું ધ્યાન ઈન્ડો–યુએસ ટ્રીટી ઓન એવોઇડન્સ ઓફ ડબલ ટેક્સેશન ના અનુચ્છેદ ૨૪ તરફ દોરવામાં આવ્યું હતું જે ખાસ કરીને મર્યાદાઓની જોગવાઈ કરે છે જેને આધીન સંધિ હેઠળ લાભો મેળવી શકાય છે. તે પૈકી એક મર્યાદા એ છે કે લાભદાયી હિતનો ૫૦% થી વધુ હિસ્સો, અથવા કંપનીના કિસ્સામાં કંપનીના પ્રત્યેક વર્ગના ૫૦% થી વધુ શેર, પ્રત્યક્ષ અથવા પરોક્ષ રીતે કરાર કરનાર રાજ્યો પૈકી એકના એક અથવા વધુ વ્યક્તિગત રહીશોની માલિકીના હોવા જોઈએ. ઈન્ડો–યુએસ ડી.ટી.એ.સી. નો અનુચ્છેદ ૨૪ ઈન્ડો–મૉરેશિયસ ડી.ટી.એ.સી. સાથે નોંધપાત્ર રીતે વિપરીત છે. અપીલકર્તાઓ યોગ્ય રીતે રજૂઆત કરે છે કે મર્યાદાના ખંડની ગેરહાજરીમાં, જેમ કે ઈન્ડો–યુએસ સંધિના અનુચ્છેદ ૨૪ માં છે, ઈન્ડો–મૉરેશિયસ સંધિ હેઠળ ત્રાહિત રાષ્ટ્રના રહીશને તેના હેઠળ લાભ મેળવવાથી પ્રતિબંધિત કરતી કોઈ અયોગ્ય કે હકદારી છીનવી લેતી શરતો નથી. તેઓ એવી પણ રજૂઆત કરે છે કે જે હેતુઓ સાથે રહીશોને મૉરેશિયસમાં નિગમિત કરવામાં આવ્યા છે તે

સંપૂર્ણપણે અપ્રસ્તુત છે અને વ્યવહારની કાયદેસરતાને કોઈપણ રીતે અસર કરી શકતા નથી. તેઓ રજૂઆત કરે છે કે નાણાકીય કાયદામાં ઈક્વિટી જેવું કંઈ નથી. કાં તો કાયદો પ્રોપ્રિયો વિગોરે લાગુ પડે છે અથવા તે લાગુ પડતો નથી. જો વ્યક્ત કરેલા શબ્દો લાગુ પડતા ન હોય, તો નાણાકીય કાયદાને હેતુપૂર્વક લાગુ કરવાનો કોઈ પ્રશ્ન નથી. અમારા મત મુજબ, અપીલકર્તાઓની આ રજૂઆત યોગ્ય છે અને સ્વીકારવા લાયક છે. અમને થોડા સમય પછી હેતુ આધારિત દલીલની તપાસ કરવાની તક મળશે.

રી એફ.જી. ફિલ્મ્સ લિમિટેડ [૫૩ (૧) ડબલ્યુ.એલ.આર. ૪૮૩] માં ચાન્સેરી ડિવિઝનના નિર્ણયને 'છેતરપિંડી' અટકાવવા માટે કોર્પોરેટ એન્ટિટીનો માસ્ક હટાવવા અને તેની પાછળ શું છે તે ધ્યાનમાં લેવાના ઉદાહરણ તરીકે રજૂ કરવામાં આવ્યો હતો. આ નિર્ણય માત્ર નિગમના વિલને ભેદવાના સિદ્ધાંત પર ભાર મૂકે છે. તેમાં કોઈ શંકા નથી કે, જ્યાં જરૂરી હોય, ત્યાં કોર્ટો સ્થાનિક કાયદો લાગુ કરતી વખતે નિગમના વિલને ઉઠાવવા સક્ષમ છે. એવી સ્થિતિમાં જ્યાં ડી.ટી.એ.સી. ની શરતો ઇન્કમટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની કલમ ૯૦ ના કારણે લાગુ કરવામાં આવી છે, જો તે ઇન્કમટેક્સ એક્ટની જોગવાઇઓમાંથી અપવાદ રૂપ હોય તો પણ, એવું કહી શકાય નહીં કે કોર્ટ દ્વારા નિગમનનું વિલ ભેદવાનો આ સિદ્ધાંત લાગુ કરવો જોઈએ. અમે અગાઉ ભારપૂર્વક કહ્યું છે તેમ, ડી.ટી.એ.સી. નો સમગ્ર ઉદ્દેશ્ય એ સુનિશ્ચિત કરવાનો છે કે જો તેઓ ભારતીય ઇન્કમટેક્સ એક્ટની જોગવાઇઓ સાથે અસંગત હોય તો પણ તેના હેઠળના

લાભો ઉપલબ્ધ છે. અમારા મત મુજબ, તેથી, નિગમના વિલને ભેદવાનો સિદ્ધાંત ભાગ્યે જ અમારી સમક્ષ રહેલી પરિસ્થિતિ પર લાગુ થઈ શકે.

પ્રતિવાદીઓએ ઓપેનહેમના ઇન્ટરનેશનલ લૉ [એલ. ઓપેનહેમ, ઓપેનહેમ્સ ઇન્ટરનેશનલ લૉ, અનુચ્છેદ ૬૨૬ (૯મી આવૃત્તિ)] માં કરવામાં આવેલા કેટલાક અવલોકનો પર આધાર રાખ્યો હતો. તેમાં માત્ર સ્થાનિક કાયદાના સામાન્ય નિયમનું પુનરાવર્તન કરવામાં આવ્યું છે કે કરારની જવાબદારીઓ તેમના કરારના પક્ષકારોને બાંધે છે નહિ કે કરારના ત્રાહિત પક્ષને. આંતરરાષ્ટ્રીય કાયદામાં પણ, એ નિર્દેશ કરવામાં આવ્યો છે કે વિયેના કન્વેન્શન ઓન ધ લૉઝ ઓફ ટ્રીટીઝ, ૧૯૬૯ એ સામાન્ય નિયમની પુનઃપુષ્ટિ કરે છે કે સંધિ પેક્ટા ટર્ટિસ નેક નોસેન્ટ નેક પ્રોસન્ટ (pacta tertiis nec nocent nec prosunt) ના સામાન્ય સિદ્ધાંતના આધારે, ત્રાહિત રાજ્યની સંમતિ વિના તેના માટે જવાબદારીઓ અથવા અધિકારો ઉભી કરતી નથી. એ વાત સાચી છે કે રાજ્યો એ અને બી વચ્ચેની આંતરરાષ્ટ્રીય સંધિનો હેતુ ન તો રાજ્ય સી ના રહીશોને લાભ આપવાનો છે કે ન તો તેમના પર જવાબદારીઓ લાદવાનો છે, પરંતુ, અહીં આપણે આ પ્રશ્ન સાથે બિલકુલ સંબંધિત નથી. અમારી વિચારણા માટે જે પ્રશ્ન ઉભો કરવામાં આવ્યો છે તે છે: જો રાજ્ય સી ના રહીશો સંધિ હેઠળ લાભ માટે લાયક ઠરે છે, તો શું તેમને કોઈ સૈદ્ધાંતિક આધાર પર લાભ નકારી શકાય કે 'ટ્રીટી શોપિંગ' અનૈતિક અને ગેરકાયદેસર છે? ઓપેનહેમમાંથી ટાંકવામાં આવેલા પેરેગ્રાફમાં અમને આ દરખાસ્ત માટે કોઈ સમર્થન મળતું નથી.

ત્યારપછી પ્રતિવાદીઓએ ૧૯૯૧ માં આઇએફઆઇ બાર્સેલોનામાં યોજાયેલા સેમિનાર અંગે ફિલિપ બેકરના અવલોકનો [ફિલિપ બેકર, ડબલ ટેક્સેશન કન્વેન્શન એન્ડ ઇન્ટરનેશનલ લૉ, પૃ. ૯૧ ((૧૯૯૪) બીજી આવૃત્તિ)] પર આધાર રાખ્યો હતો, જેમાં "કંપનીઓ માટે સંધિ લાભોની મર્યાદા" (ટ્રીટી શોપિંગ) પર પેપર રજૂ કરવામાં આવ્યું હતું. તેઓ નિર્દેશ કરે છે કે ઓ.ઇ.સી.ડી. ની કમિટી ઓન ફિસ્કલ અફેર્સે તેના "કોન્ડુઇટ કંપનીઝ રિપોર્ટ ૧૯૮૭" નામના અહેવાલમાં સ્વીકાર્યું છે કે કોન્ડુઇટ કંપની સામાન્ય રીતે સંધિના લાભોનો દાવો કરી શકશે.

બેકરના ગ્રંથમાં ઓ.ઇ.સી.ડી. મૉડેલમાં દુરુપયોગ વિરોધી જોગવાઇઓ અને 'ટ્રીટી શોપિંગ' ના મુદ્ધા પર વિવિધ દેશોના અભિગમ વિશે વિસ્તૃત ચર્ચા છે. એ સાચું છે કે યુએસએ, જર્મની, નેધરલેન્ડ્સ; સ્વિટ્ઝર્લેન્ડ અને યુનાઈટેડ કિંગડમ જેવા કેટલાક દેશોએ આંતરરાષ્ટ્રીય કન્વેન્શનોમાં બેવડા કરવેરા ટાળવાના સંબંધમાં યોગ્ય જોગવાઇઓનો સમાવેશ કરીને, અથવા તો સ્થાનિક કાયદા દ્વારા, એ સુનિશ્ચિત કરવા માટે યોગ્ય પગલાં લીધા છે કે સંધિ/કન્વેન્શનના લાભો ત્રાહિત રાજ્યના રહીશોને ઉપલબ્ધ ન થાય. નિઃશંકપણે, ફિલિપ બેકરનો ગ્રંથ એ માટે એક ઉત્તમ માર્ગદર્શિકા છે કે કેવી રીતે રાજ્યએ તેના કાયદામાં સુધારો કરવો જોઈએ અથવા કર સંધિઓમાં યોગ્ય શરતોનો સમાવેશ કરવો જોઈએ જેમાં તે પક્ષકાર છે જેથી ત્રાહિત રાજ્યના રહીશને તેના હેઠળ લાભ મેળવવાની શક્યતા સંપૂર્ણપણે દૂર થાય. કાયદો કેવો હોવો જોઈએ તે કહેવા માટેની સમસ્યા પ્રત્યે તે શૈક્ષણિક અભિગમ હોઈ શકે છે.

સિદ્ધાંત "જુડિસિસ એસ્ટ જ્યુસ ડિસેરે, નોન ડેર (Judicis est jus dicere, non dare)" કોર્ટની ફરજને સ્પષ્ટપણે રજૂ કરે છે. કાયદો શું છે તે નક્કી કરવું અને તેનો અમલ કરવો એ કોર્ટનું કામ છે; નહિ કે તેને બનાવવો.

બિન–રહીશ કરવેરા પરના કાર્યકારી જૂથનો અહેવાલ

પ્રતિવાદીઓ રજૂઆત કરે છે કે સંધિમાં દુરુપયોગ વિરોધી જોગવાઇઓનો સમાવેશ કરવાની જરૂર નથી કારણ કે એવું માનવામાં આવે છે કે સંધિનો ઉપયોગ માત્ર પક્ષકારોના લાભ માટે જ કરવામાં આવશે.

તેઓ તારીખ ૩ જાન્યુઆરી, ૨૦૦૩ ના 'બિન–રહીશ કરવેરા પરના કાર્યકારી જૂથના અહેવાલ' પર પણ ભારપૂર્વક આધાર રાખે છે. અહેવાલના પ્રકરણ ૩, ફકરા ૩.૨ માં એવું કહેવામાં આવ્યું છે:

> "૩.૨ ડીટીએએ લાભ મેળવવાની હકદારી:
>
> હાલમાં કોઈ વ્યક્તિ ડીટીએએ લાગુ કરવાનો દાવો કરવા માટે હકદાર છે જો તે અન્ય કરાર કરનાર રાજ્યમાં 'કરવેરા માટે જવાબદાર' હોય. કરવેરા માટેની જવાબદારીનો વ્યાપ વ્યાખ્યાચિત થયેલ નથી. "કરવેરા માટે જવાબદાર" શબ્દને એવું કહેવા માટે વ્યાખ્યાચિત કરવો જોઈએ કે અન્ય રાજ્યમાં કાયદા અમલમાં હોવા જોઈએ, જે આવી વ્યક્તિ પર કરવેરા લાદવાની જોગવાઈ કરે છે, ભલે તે કર આવી વ્યક્તિઓને કોઈપણ રીતે કોઈપણ આવક પર કર લાદવામાંથી સંપૂર્ણપણે અથવા આંશિક રીતે મુક્ત કરે છે."

ફકરા ૩.૩.૧ માં, અમુક એન્ટિટીઓ વચ્ચેની વધતી જતી પ્રથાની નોંધ લીધા પછી, જેઓ બેમાંથી કોઈ પણ કરાર કરનાર રાજ્યની નિવાસી નથી, તેઓ

ડીટીએએ ની લાભદાયી જોગવાઇઓનો લાભ લેવાનો પ્રયાસ કરે છે અને જેને લોકપ્રિય રીતે 'ટ્રીટી શોપિંગ' તરીકે ઓળખવામાં આવે છે તેમાં સામેલ થાય છે, અહેવાલ કહે છે:

> "૩.૩.૧ .... ટ્રીટી શોપિંગ, કોન્ડ્યુઇટ કંપનીઓ અને થિન કેપિટલાઇઝેશન સાથે વ્યવહાર કરવા માટે ડીટીએએ ના અર્થઘટન પરના પ્રકરણમાં યોગ્ય જોગવાઇઓ સામેલ કરવાની જરૂર છે. આ યુએન/ઓ.ઇ.સી.ડી. મોડેલ અથવા અન્ય શ્રેષ્ઠ વૈશ્વિક પ્રથાઓ પર આધારિત હોઈ શકે છે."

ફકરા ૩.૩.૨ માં, કાર્યકારી જૂથે સ્થાનિક કાયદામાં દુરુપયોગ વિરોધી જોગવાઇઓ દાખલ કરવાની ભલામણ કરી.

છેલ્લે, ફકરા ૩.૩.૩ માં એવું જણાવાયું છે "કાર્યકારી જૂથ ભલામણ કરે છે કે ભવિષ્યની વાટાઘાટોમાં, ડીટીએએ માં દુરુપયોગ વિરોધી/લાભની મર્યાદા સંબંધિત જોગવાઇઓનો પણ સમાવેશ કરવામાં આવી શકે છે."

અમને ડર છે કે બિન-રહીશ કરવેરા પરના કાર્યકારી જૂથની મહત્વપૂર્ણ ભલામણો ફરીથી કાયદો કેવો હોવો જોઇએ તે વિશે છે, અને સંધિમાં જ અથવા સ્થાનિક કાયદા દ્વારા યોગ્ય મર્યાદાની જોગવાઇઓ સામેલ કરવા માટે સંસદ અને કારોબારીને એક નિર્દેશ છે. આનાથી ત્રાહિત પક્ષના રહીશ દ્વારા ડી.ટી.એ.સી. ની વર્તમાન જોગવાઇઓનો લાભ લેવાનો પ્રયાસ ગેરકાયદેસર ઠરતો નથી.

જે.પી.સી. રિપોર્ટ

પ્રતિવાદીઓ દ્વારા સંયુક્ત સંસદીય સમિતિ (જે હવે પછી "જેપીસી" તરીકે ઉલ્લેખિત છે) ના શેરબજાર કૌભાંડ અને તેને લગતી બાબતો પરના રિપોર્ટ પર ભારપૂર્વક આધાર રાખવામાં આવ્યો છે જે ૧૯ ડિસેમ્બર, ૨૦૦૨ ના રોજ લોકસભા અને રાજ્યસભામાં રજૂ કરવામાં આવ્યો હતો.

શેરબજાર કૌભાંડ તરફ દોરી ગયેલા કારણો પર વિચાર કરતી વખતે, જેપીસી ને ઇન્ડો–મૉરેશિયસ ડી.ટી.એ.સી. ની કામગીરી પર વિચાર કરવાની તક મળી. તેણે નોંધ્યું કે મૉરેશિયસમાંથી આવતા પ્રત્યક્ષ વિદેશી રોકાણનો પ્રવાહ ક્ષેત્રવાર ૧૯૯૩ માં ૩૭.૫ મિલિયન રૂપિયાથી વધીને વર્ષ ૨૦૦૧ માં ૬૧૬૭૨.૮ મિલિયન રૂપિયા થયો હતો. સી.બી.ડી.ટી. એ કરારના અનુચ્છેદ ૧૩ માં યોગ્ય સુધારો કરીને દ્વિપક્ષીય કર સંધિના લાભનો દુરુપયોગ થતો ન અટકાવવા માટે મૉરેશિયસ ખાતેના ભારતીય હાઈ કમિશનરનો સંપર્ક કર્યો હતો. જોકે, મૉરેશિયન સત્તામંડળોનો એવો મત હતો કે, ભલે મૉરેશિયસમાં રહેતા આવા મૂડી ભંડોળના લાભાર્થીઓ ત્રાહિત દેશોમાં રહેતા હોય, આ ભંડોળનું રોકાણ ભારતીય શેરબજારમાં સેબી ના નિયમો અને વિનિયમો અનુસાર કરવામાં આવ્યું હતું અને ભારતના નાણામંત્રીએ પોતે મૉરેશિયસના નાણામંત્રી સાથેની મુલાકાતમાં ભારતમાં મૂડી પ્રવાહને પ્રોત્સાહન આપવા માટેની ચેનલ તરીકે આવા એફઆઈઆઈ ને પ્રોત્સાહિત કર્યા હતા. અસામાજિક તત્વો દ્વારા કર સંધિના સંભવિત દુરુપયોગને ટાળવા માટે નાણા મંત્રાલય પરિસ્થિતિનું નિયમિત સંયુક્ત નિરીક્ષણ કરવા ઇચ્છુક હતું. મૉરેશિયન સત્તામંડળો દ્વારા એવો નિર્દેશ કરવામાં આવ્યો હતો કે બંને દેશો વચ્ચેની ડી.ટી.એ.સી. એ "જેને તે

સમયે 'ઉચ્ચ જોખમવાળી જામીનગીરી' તરીકે આકારવામાં આવી હતી તેમાં રોકાણના ઊંચા ખર્ચને સરભર કરવામાં સકારાત્મક ભૂમિકા ભજવી હતી અને ભારતમાં રોકાણ કરતા ભંડોળના યુ.એસ.એ. અને યુરોપમાં જાહેર પ્રસ્તાવો શક્ય બનાવવામાં નિર્ણાયક બની હતી". ઇન્ડો–મૉરેશિયસ ડી.ટી.એ.સી. દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવેલી આવી સુવિધાની ગેરહાજરીમાં, આવા રોકાણ ઉભા કરવાનો ખર્ચ ખૂબ જ વધારે હોત. જેપીસી રિપોર્ટ એ વાત તરફ નિર્દેશ કરે છે કે ભારત સરકાર અને મૉરેશિયસ સરકાર વચ્ચેની વાટાઘાટોના પરિણામે એવી સ્થિતિ ઉભી થઈ જેમાં મૉરેશિયસ સરકારને લાગ્યું કે ડી.ટી.એ.સી. ની જોગવાઇઓમાં કોઈપણ ફેરફાર સંભવિત રોકાણકારોની ધારણાને પ્રતિકૂળ અસર કરશે અને તેમના નાણાકીય હિતોને નુકસાન પહોંચાડશે. આ મુદ્દો હજુ પણ બંને સરકારો વચ્ચે વાટાઘાટોનો વિષય હોય તેવું લાગે છે, જોકે તે અંગે કોઈ અંતિમ નિર્ણય લેવામાં આવ્યો નથી.

જેપીસી એ એ હકીકતોની નોંધ લીધી કે મૉરેશિયસ દ્વારા એમઓબીએ રદ કરવામાં આવ્યો છે અને ૧.૧૨.૨૦૦૧ થી ફાઇનાન્સિયલ સર્વિસીસ ડેવલપમેન્ટ એક્ટ લાગુ કરવામાં આવ્યો છે, જેણે અમુક અંશે એમઓબીએ ની ખામી દૂર કરી છે, અને ડી.ટી.એ.સી. હેઠળ માહિતી મેળવવા માટે વધુ પારદર્શિતા અને સુવિધા ઊભી કરી છે, જે અત્યાર સુધી ઉપલબ્ધ ન હતી.

આ હકીકતોની અને સંધિની શરતો પર ફરીથી વાટાઘાટો કરવા બાબતે મૉરેશિયસ સરકારની અનિચ્છાની નોંધ લેતા, સમિતિએ નીચે મુજબની ભલામણ કરી (જુઓ ફકરો ૧૨.૨૦૫):

"સમિતિને જણાયું છે કે જોકે સંધિના 'રહેઠાણ ખંડ' ના કારણે મહેસૂલી નુકસાનની ચોક્કસ રકમ નક્કી કરી શકાતી નથી, પરંતુ મોટા પ્રમાણમાં આવતા/જતા પ્રવાહને ધ્યાનમાં લેતા, તે નોંધપાત્ર હોવાનું માની શકાય છે. તેથી તેઓ ભલામણ કરે છે કે મૉરેશિયસ મારફતે ભારતમાં રોકાણ કરતી કંપનીઓએ આરબીઆઈ સમક્ષ માલિકીની વિગતો દાખલ કરવી જરૂરી હોવી જોઈએ અને એવી જાહેરાત કરવી જોઈએ કે તમામ ડિરેક્ટરો અને અસરકારક સંચાલન મૉરેશિયસમાં છે. સમિતિ સૂચવે છે કે સરકાર દ્વારા મૉરેશિયસ સરકાર સાથે વાટાઘાટો દ્વારા તમામ વિવાદાસ્પદ મુદ્દાઓનો તાત્કાલિક ઉકેલ લાવવો જોઈએ."

અમારા મત મુજબ, જેપીસી ના કાર્યકારી જૂથની ભલામણો સંસદ માટે યોગ્ય પગલાં લેવા માટે છે. જેપીસી એ ડી.ટી.એ.સી. માંથી ઉદ્ભવતા હેતુપૂર્વકના અથવા અજાણતા થતા કેટલાક પરિણામોની નોંધ લીધી હશે અને યોગ્ય ભલામણો કરી હશે. તેના આધારે, અમારા માટે એ કહેવું શક્ય નથી કે ડી.ટી.એ.સી. અથવા વાદગ્રસ્ત પરિપત્ર કાયદાની વિરુદ્ધ છે, અને જેપીસી ના રિપોર્ટના આધારે તેમાં દખલ કરવી પણ શક્ય બનશે નહીં.

સંધિઓનું અર્થઘટન

સંધિઓના અર્થઘટનમાં અપનાવવામાં આવતા સિદ્ધાંતો વૈધાનિક કાયદાના અર્થઘટન જેવા હોતા નથી. મ્યુનિસિપલ કાયદામાં આયાત કરાયેલી સંધિના અર્થઘટન પર ટિપ્પણી કરતી વખતે, ફ્રાન્સિસ બેનિઅન અવલોકન કરે છે:

"પરોક્ષ કાયદા સાથે, સંસદના કાયદાનું જાણીતું સ્વરૂપ લેતા મૂળ કાયદાને બદલે, તે સંધિનું સ્વરૂપ ધરાવે છે. બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો આંતરરાષ્ટ્રીય કરારને મૂર્ત સ્વરૂપ આપવા માટે યોગ્ય જણાતું સ્વરૂપ અને

ભાષા, પેનના એક જ ઝાટકે, મ્યુનિસિપલ કાયદાકીય સાધનનું સ્વરૂપ અને ભાષા પણ બની જાય છે. આ એવું કહેવા સમાન છે કે, સંસદના કાયદા દ્વારા, સ્ત્રી એક પુરુષ બની જશે. અસુવિધાઓ ઉભી થઈ શકે છે. એક અસુવિધા એ છે કે અર્થઘટન કરનારને સચોટ મુસદ્દાને બદલે અસંગઠિત રચનાનો સામનો કરવો પડે તેવી શક્યતા છે. સંધિઓનો મુસદ્દો કુખ્યાત રીતે અસ્પષ્ટ હોય છે, સામાન્ય રીતે ખૂબ જ સારા કારણસર. કરાર પર પહોંચવા માટે, રાજકીય અનિશ્ચિતતા જરૂરી છે.

....પરોક્ષ કાયદા દ્વારા મ્યુનિસિપલ કાયદામાં આયાત કરવામાં આવેલી સંધિના અર્થઘટનનું લોર્ડ વિલ્બરફોર્સ દ્વારા 'અંગ્રેજી કાયદાના તકનીકી નિયમો, અથવા અંગ્રેજી કાનૂની પૂર્વ-દૃષ્ટાંતો દ્વારા અનિયંત્રિત, પરંતુ સામાન્ય સ્વીકૃતિના વ્યાપક સિદ્ધાંતો પર હાથ ધરવામાં આવતા' તરીકે વર્ણન કરવામાં આવ્યું હતું. આ લોર્ડ વિજેરી સીજે ના એ આશાવાદી કથનને પડઘો પાડે છે કે શબ્દોને 'તેમનો સામાન્ય અર્થ આપવાનો હોય છે, જે વકીલ અને સામાન્ય માણસ બંને માટે સામાન્ય હોય... વકીલના અર્થ કરતા મુત્સદ્દીનો અર્થ વધારે.' "

આંતરરાષ્ટ્રીય સંધિની જોગવાઈઓના અર્થઘટનમાં ધ્યાનમાં રાખવા જેવો એક મહત્વનો સિદ્ધાંત એ છે કે, જેમાં બેવડા કરવેરા રાહત માટેની સંધિનો પણ સમાવેશ થાય છે, કે સંધિઓ રાજકીય સ્તરે વાટાઘાટ કરીને કરવામાં આવે છે અને તેના પાયા તરીકે અનેક વિચારણાઓ હોય છે. બાબતના આ પાસા પર ટિપ્પણી કરતાં, ડેવિડ આર. ડેવિસ પ્રિન્સિપલ્સ ઓફ ઈન્ટરનેશનલ ડબલ ટેક્સેશન રિલીફ માં, એવો નિર્દેશ કરે છે કે ડબલ ટેક્સેશન એવોઇડન્સ સંધિના મુખ્ય કાર્યને સંધિ ભાગીદારો વચ્ચેના વ્યાપારી સંબંધોને સહાય કરવાના સંદર્ભમાં જોવું જોઈએ અને બંને અધિકારક્ષેત્રોમાં કરપાત્ર આવકના સંબંધમાં તેમની વચ્ચે કરની આવકના વિભાજન અંગે બે સંધિ દેશો વચ્ચે આવશ્યકપણે

એક સોદાબાજી તરીકે જોવું જોઈએ. એવું અવલોકન કરવામાં આવ્યું છે (જુઓ ફકરો ૧.૦૬):

> "ડબલ ટેક્સ સંધિના ફાયદા અને ગેરફાયદા કદાચ ત્યારે જ ખરેખર પારસ્પરિક હશે જ્યારે સંધિ ભાગીદારો વચ્ચે વેપાર અને રોકાણનો પ્રવાહ સામાન્ય રીતે સંતુલિત હોય. જ્યાં આવું ન હોય ત્યાં, સંધિની જોગવાઈઓ પારસ્પરિક શરતોમાં વ્યક્ત કરવામાં આવી હોવા છતાં, સંધિના લાભો અન્ય કરતા એક સંધિ ભાગીદારની તરફેણમાં વધુ હોઈ શકે છે. વિકસિત અને વિકાસશીલ દેશો વચ્ચેની કર સંધિઓના સંબંધમાં આવું બનતું હોવાનું ઓળખવામાં આવ્યું છે, જ્યાં વેપાર અને રોકાણનો પ્રવાહ મોટે ભાગે એકતરફી હોય છે.
>
> કારણ કે સંધિની વાટાઘાટો મોટે ભાગે સોદાબાજીની પ્રક્રિયા છે જેમાં દરેક પક્ષકાર બીજા પક્ષ પાસેથી છૂટછાટ માંગે છે, અંતિમ કરાર ઘણીવાર સંખ્યાબંધ બાંધછોડ રજૂ કરશે, અને બંને પક્ષોને સંપૂર્ણ અને પૂરતો બદલો (quid pro quo) મળે છે કે કેમ તે અનિશ્ચિત હોઈ શકે છે."

અને, છેલ્લે, ફકરા ૧.૦૮ માં:

> "સંધિ ભાગીદારો વચ્ચે કરની ફાળવણી ઉપરાંત, કર સંધિઓ સમસ્યાઓ ઉકેલવામાં પણ મદદ કરી શકે છે અને એવા લાભો મેળવી શકે છે જે એકતરફી રીતે પ્રાપ્ત કરી શકાતા નથી."

આ અવલોકનોના આધારે, અપીલકર્તાઓના વકીલે રજૂઆત કરી કે ઇન્ડો-મોરેશિયસ ડી.ટી.એ.સી. ની પ્રસ્તાવના જણાવે છે કે તે "પરસ્પર વેપાર અને રોકાણને પ્રોત્સાહન" આપવા માટે છે અને સંધિનું અર્થઘટન કરતી વખતે બાબતના આ પાસાને ભૂલી શકાય નહીં.

ઘણા વિકસિત દેશો ટ્રીટી શોપિંગને સહન કરે છે અથવા પ્રોત્સાહિત કરે છે, ભલે તે અનિચ્છનીય, અયોગ્ય અથવા ગેરવાજબી હોય, અન્ય બિન–કર કારણોસર, સિવાય કે તે કરની આવકમાં નોંધપાત્ર નુકસાન તરફ દોરી જાય. તદુપરાંત, તેમાંના ઘણા વિદેશી સાહસો અને ઓફશોર પ્રવૃત્તિઓને આકર્ષવા માટે તેમના સંધિ નેટવર્કના ઉપયોગની મંજૂરી આપે છે. તેમાંના કેટલાક તેમના નિવાસી કરદાતાઓના વિદેશી કરને ઘટાડવા માટે બહાર જતા રોકાણ માટે ટ્રીટી શોપિંગની તરફેણ કરે છે પરંતુ બિન–રહીશોના દેશમાં આવતા રોકાણ અથવા વેપાર પર તેમની પોતાની કરની આવકનું નુકસાન નાપસંદ કરે છે. વિકાસશીલ દેશોમાં, ટ્રીટી શોપિંગને ઘણીવાર અછતવાળી વિદેશી મૂડી અથવા ટેકનોલોજી આકર્ષવા માટે કર પ્રોત્સાહન તરીકે ગણવામાં આવે છે. તેઓ સ્થાનિક કરવેરા કાયદાની જોગવાઇઓ ઉપરાંત ફક્ત વિદેશી રોકાણકારોને જ કરવેરામાં છૂટછાટ આપવા સક્ષમ છે. આ સંદર્ભમાં, તે તેમના દ્વારા આપવામાં આવતા અન્ય સમાન કર પ્રોત્સાહનો, જેમ કે ટેક્સ હોલિડે, અનુદાન વગેરેથી બહુ અલગ નથી.

વિકાસશીલ દેશોને વિદેશી રોકાણોની જરૂર હોય છે, અને ટ્રીટી શોપિંગની તકો તેમને આકર્ષવા માટેનું એક વધારાનું પરિબળ બની શકે છે. સાયપ્રસના સંધિ આશ્રયસ્થાન તરીકેના ઉપયોગથી પૂર્વ યુરોપમાં મૂડી પ્રવાહમાં મદદ મળી છે. મેડેઇરા (પોર્ટુગલ) યુરોપિયન યુનિયનમાં રોકાણો માટે આકર્ષક છે. સિંગાપોર દક્ષિણ પૂર્વ એશિયા અને ચીનમાં રોકાણો માટેના આધાર તરીકે પોતાનો વિકાસ કરી રહ્યું છે. મૉરેશિયસ આજે દક્ષિણ એશિયા અને દક્ષિણ આફ્રિકા માટે યોગ્ય સંધિ માર્ગ પૂરો પાડે છે. તાજેતરના વર્ષોમાં, ભારત "મૉરેશિયસ માર્ગ" મારફતે

નોંધપાત્ર વિદેશી ભંડોળનો લાભાર્થી રહ્યું છે. જોકે ૧૯૯૧ થી ભારતીય આર્થિક સુધારાઓએ આવા મૂડી સ્થાનાંતરણની મંજૂરી આપી હતી, પરંતુ ભારત-મૉરેશિયસ કર સંધિ વિના આ રકમ ઘણી ઓછી હોત.

એકંદરે, દેશોએ સર્વગ્રાહી દૃષ્ટિકોણ અપનાવવાની જરૂર છે, અને તેઓ તે અપનાવે છે. વિકાસશીલ દેશો મૂડી અને ટેકનોલોજીના પ્રવાહને પ્રોત્સાહિત કરવા માટે ટ્રીટી શોપિંગની મંજૂરી આપે છે, જે વિકસિત દેશો તેમને પ્રદાન કરવા ઉત્સુક છે. તેમના અર્થતંત્ર માટેના અન્ય બિન-કર લાભોની સરખામણીમાં કરની આવકનું નુકસાન નજીવું હોઈ શકે છે: જ્યાં સુધી સંધિમાંથી થતા અન્ય કર અને બિન-કર લાભોની સરખામણીમાં મહેસૂલી નુકસાન નોંધપાત્ર ન હોય, અથવા ટ્રીટી શોપિંગના કારણે અન્ય કર દુરુપયોગ ન થાય ત્યાં સુધી તેમાંના ઘણા દેશો બહુ ચિંતિત જણાતા નથી.

નાણાકીય અર્થતંત્રમાં એવા ઘણા સિદ્ધાંતો છે જે, જોકે પ્રથમ નજરે અનિષ્ટ લાગી શકે છે, લાંબા ગાળાના વિકાસના હિતમાં, વિકાસશીલ અર્થતંત્રમાં સહન કરવામાં આવે છે. ઉદાહરણ તરીકે, ખાધ ધિરાણ (Deficit financing), તેમાંથી એક છે; ટ્રીટી શોપિંગ, અમારા મતે, બીજું છે. 'ટ્રીટી શોપિંગ' ના કહેવાતા 'દુરુપયોગ' અંગે પ્રતિવાદીઓના ઘોંઘાટ અને રોષ છતાં, કદાચ, જ્યારે ઈન્ડો-મૉરેશિયસ ડી.ટી.એ.સી. કરવામાં આવી હતી ત્યારે તે ઉદ્દેશિત હોઈ શકે છે. શું તે ચાલુ રહેવું જોઈએ, અને, જો એમ હોય તો, કેટલા સમય સુધી, તે એક એવી બાબત છે જે કારોબારીના વિવેક પર છોડી દેવી શ્રેષ્ઠ છે કારણ કે તે ઘણી આર્થિક અને રાજકીય બાબતો પર આધારિત છે. માત્ર એક વર્ગ તેને અયોગ્ય

માને છે તેના આધારે આ કોર્ટ ટ્રીટી શોપિંગની કાયદેસરતાનો નિર્ણય કરી શકે નહીં. વિકાસશીલ અર્થતંત્રમાં સમકાલીન વિચારધારામાં કદાચ જેને જરૂરી અનિષ્ટ ગણવામાં આવે છે તેનું મૂલ્યાંકન કરવા માટે સર્વગ્રાહી દ્રષ્ટિકોણ અપનાવવો પડશે.

મેકડોવેલનો નિયમ

પ્રતિવાદીઓએ અયોગ્ય હેતુઓથી પ્રેરિત 'છેતરપિંડી' અને 'યુક્તિ' તરીકે મોૈરેશિયન કાયદા હેઠળ એફઆઈઆઈ દ્વારા નિગમનની ક્રિયાની સખત ટીકા કરી. તેઓ રજૂઆત કરે છે કે આ કોર્ટે આવી ગોઠવણોને અટકાવવી જોઈએ અને, જાણે કોઈ જાદુઈ લાકડી ફેરવતા હોય તેમ, એવી સ્થિતિ ઉભી કરવી જોઈએ જ્યાં નિગમન અસ્તિત્વહીન (non est) બની જાય. આ માટે તેઓ મેકડોવેલ એન્ડ કંપની લિમિટેડ વિ. કોમર્શિયલ ટેક્સ ઓફિસરના કેસમાં આ કોર્ટની બંધારણીય બેંચના ચુકાદા પર ખૂબ જ આધાર રાખે છે. મેકડોવેલ પર મજબૂત આધાર રાખતા એ દલીલ કરવામાં આવી છે કે મેકડોવેલે આ દેશમાં નાણાકીય ન્યાયશાસ્ત્રના ખ્યાલને બદલી નાખ્યો છે અને કોઈપણ કર આયોજન જે કર ટાળવા માટે કરવામાં આવે છે અને તેના પરિણામે કર ટાળવામાં આવે છે તેને કોર્ટ દ્વારા રદબાતલ કરવું જોઈએ. આ રજૂઆતના મૂળભૂત સ્વભાવને ધ્યાનમાં લેતા, મેકડોવેલ શા માટે, તે શું કહે છે અને શું નથી કહેતું તે અંગે થોડી વિગતે વિચારણા કરવી જરૂરી છે.

આઇ.આર.સી. વિ. ફિશર્સ એક્ઝિક્યુટર્સમાં લોર્ડ સમનરના ઉત્તમ શબ્દોમાં:

"માય લોર્ડ્સ, સર્વોચ્ચ સત્તામંડળોએ હંમેશા સ્વીકાર્યું છે કે પ્રજા પોતાની બાબતો એવી રીતે ગોઠવવા માટે હકદાર છે કે જેથી ક્રાઉન દ્વારા લાદવામાં આવતા કરથી બચી શકાય, જ્યાં સુધી કાયદાની મર્યાદામાં રહીને તે આવું કરી શકે, અને કરવેરાના કાયદાઓમાં તેના હિતમાં મળી આવતી કોઈપણ સ્પષ્ટ શરતો અથવા ચૂકનો લાભ મેળવવાનો તે કાયદેસર રીતે દાવો કરી શકે છે. આમ કરવામાં, તે કોઈ જવાબદારી હેઠળ આવતો નથી કે દોષિત ઠરતો નથી."

આઇ.આર.સી. વિ. ડ્યુક ઓફ વેસ્ટમિન્સ્ટરમાં લોર્ડ ટોમલિન દ્વારા સમાન મંતવ્યો વ્યક્ત કરવામાં આવ્યા હતા જે કર ટાળવા તરફના પ્રચલિત વલણને પ્રતિબિંબિત કરે છે:

"દરેક માણસ હકદાર છે, જો તે પોતાની બાબતોને એવી રીતે ગોઠવી શકે કે જેથી યોગ્ય કાયદાઓ હેઠળ લાગુ પડતો કર અન્યથા લાગુ થતા કર કરતા ઓછો હોય. જો તે આ પરિણામ પ્રાપ્ત કરવા માટે પોતાની બાબતોને એવી રીતે ગોઠવવામાં સફળ થાય છે, તો પછી, કમિશનર ઓફ ઇનલેન્ડ રેવન્યુ અથવા તેના સાથી કર ઉઘરાવનારાઓ તેની ચાતુર્યની ગમે તેટલી પ્રશંસા ન કરે તો પણ, તેને વધેલો કર ચૂકવવા માટે મજબૂર કરી શકાય નહીં."

આ બીજા વિશ્વયુદ્ધ પહેલાંની ભાવનાઓ હતી જે બ્રિટિશ કોર્ટો દ્વારા વ્યક્ત કરવામાં આવી હતી. એવી રજૂઆત કરવામાં આવે છે કે મેકડોવેલે નાણાકીય ન્યાયશાસ્ત્ર પર નવો દૃષ્ટિકોણ અપનાવ્યો છે અને "ફિશર અને વેસ્ટમિન્સ્ટરના ભૂતને તેના ઉદ્ગમ દેશમાં જ ભગાડી દેવામાં આવ્યા છે". એવી પણ રજૂઆત કરવામાં આવી છે કે મેકડોવેલનું ધરમૂળથી અલગ પડવું એ ડબલ્યુ.ટી. રામસે લિમિટેડ વિ. આઇ.આર.સી., ઇનલેન્ડ રેવન્યુ કમિશનર્સ વિ. બર્મા ઓઇલ

કંપની લિમિટેડ, અને ફર્નિસ વિ. ડૉસનમાં દર્શાવ્યા મુજબ અંગ્રેજી કોર્ટો દ્વારા નાણાકીય ન્યાયશાસ્ત્ર પર બદલાયેલી વિચારસરણી સાથે સુસંગત હતું.

> જેમ આપણે હાલમાં બતાવીશું, તેના ઉદ્ભમ દેશમાં દૂર થવાથી વિપરીત, ડ્યુક ઓફ વેસ્ટમિન્સ્ટર ઇંગ્લેન્ડમાં હજુ પણ જીવંત અને સક્રિય છે. રસપ્રદ વાત એ છે કે, મેકડોવેલમાં પણ, જોકે ચિન્નપ્પા રેડ્ડી, જે. એ સીઆઇટી વિ. એ. રામન એન્ડ કંપનીમાં જે.સી. શાહ, જે. ના વેસ્ટમિન્સ્ટર અને ફિશર્સ એક્ઝિક્યુટર્સ પર આધારિત અવલોકનને ફગાવી દેતા કહ્યું કે "અમને લાગે છે કે બ્રિટિશ કોર્ટોની જેમ જ વેસ્ટમિન્સ્ટરના સિદ્ધાંતથી દૂર જવાનો અને શાહ જે. ના અવલોકનો તથા અન્ય જગ્યાએ કરાયેલા સમાન અવલોકનોથી પોતાને અલગ કરવાનો સમય આવી ગયો છે", એવું લાગતું નથી કે બંધારણીય બેંચના બાકીના વિદ્ધાન ન્યાયાધીશોએ આ આમૂલ વિચારધારામાં પોતાનો ફાળો આપ્યો હોય. બહુમતી તરફથી બોલતા, રંગનાથ મિશ્રા, જે. (ત્યારના સમયમાં) મેકડોવેલમાં કહે છે:
>
> > "જો તે કાયદાના માળખામાં હોય તો કર આયોજન કાયદેસર હોઈ શકે છે. છેતરપિંડીવાળી યુક્તિઓ કર આયોજનનો ભાગ હોઈ શકે નહીં અને એ માન્યતાને પ્રોત્સાહન આપવું કે મનોરંજન કરવું ખોટું છે કે શંકાસ્પદ પદ્ધતિઓનો આશરો લઈને કર ચૂકવવાનું ટાળવું એ સન્માનજનક છે. બહાનાઓનો આશરો લીધા વિના પ્રામાણિકપણે કર ચૂકવવો એ દરેક નાગરિકની જવાબદારી છે."
> >
> > (ભાર મૂકવામાં આવ્યો છે)

બહુમતીનો આ અભિપ્રાય ચિન્નપ્પા રેડ્ડી, જે. ના દૃષ્ટિકોણથી ઘણો અલગ છે: "અમારા મતે કરવેરા કાયદાનું અર્થઘટન કરવાની સાચી રીત, કર ટાળવાની યુક્તિ અંગે વિચારણા કરતી વખતે, એ પૂછવાની નથી કે જોગવાઇનું

અર્થઘટન ઉદારતાથી કરવું જોઈએ કે સૈદ્ધાંતિક રીતે, કે શું વ્યવહાર અવાસ્તવિક નથી અને કાયદા દ્વારા પ્રતિબંધિત નથી, પરંતુ શું વ્યવહાર કર ટાળવા માટેની યુક્તિ છે, અને શું વ્યવહાર એવો છે કે ન્યાયિક પ્રક્રિયા તેને મંજૂરી આપી શકે." અમને ડર છે કે અમે મેકડોવેલમાં બહુમતી ચુકાદાને ચિન્નપ્પા રેડ્ડી, જે. ના આ અંતિમ દૃષ્ટિકોણને સમર્થન આપનાર તરીકે વાંચી કે સમજી શકતા નથી, જે અમારા સુવિચારિત મતે, વાસ્તવમાં રંગનાથ મિશ્રા, જે. (ત્યારના સમયમાં) ના મુખ્ય ચુકાદામાંથી અમે જે બહુમતી ન્યાયાધીશોના અવલોકનો ટાંક્યા છે તેની વિરુદ્ધ છે.

મેકડોવેલમાં ચિન્નપ્પા રેડ્ડી, જે. ના ચુકાદામાં કરવામાં આવેલી મૂળભૂત ધારણા કે ડ્યુક ઓફ વેસ્ટમિન્સ્ટરના સિદ્ધાંતને ત્યારબાદ ઇંગ્લેન્ડમાં હાઉસ ઓફ લોર્ડ્સ દ્વારા છોડી દેવામાં આવ્યો છે, તે સન્માન સાથે જણાવવામાં આવે છે કે સાચી નથી. ક્રેવન વિ. વ્હાઇટમાં હાઉસ ઓફ લોર્ડ્સે ફર્નિસ, બર્મા ઓઇલ અને રામસે ની અસર પર ધ્યાનપૂર્વક વિચાર કર્યો. લૉ લોર્ડ્સ આ દરેક ચુકાદાઓને સમજાવવા માટે ખૂબ મહેનત કરી રહ્યા હતા. લોર્ડ કીથ ઓફ કિંકેલ, આ કેસોની ત્રિપુટીના સંદર્ભમાં, કહે છે (પૃ. ૫૦૦ પર):

> "માય લોર્ડ્સ, મારા મતે આ ત્રણ કેસોમાંથી જે સિદ્ધાંત તારવવાનો છે તેનો સ્વભાવ આ મુજબ છે – કોર્ટે સૌપ્રથમ સંબંધિત કાયદાનો તેનો અર્થ નક્કી કરવા માટે અર્થઘટન કરવું જોઈએ; ત્યારબાદ તેણે પ્રશ્ન હેઠળના વ્યવહારોની શ્રેણીનું, સંપૂર્ણ રીતે વિશ્લેષણ કરવું જોઈએ, જેથી કાયદામાં તેની સાચી અસર નક્કી કરી શકાય; અને છેલ્લે તેણે અર્થઘટન મુજબના કાયદાને વ્યવહારોની શ્રેણીની સાચી અસર પર લાગુ કરવો

જોઈએ અને એ રીતે નક્કી કરવું જોઈએ કે કાયદાનો હેતુ તેને આવરી લેવાનો હતો કે નહીં. સિદ્ધાંતની સૌથી મહત્વપૂર્ણ વિશેષતા એ છે કે વ્યવહારોની શ્રેણીને સંપૂર્ણ રીતે જોવાની છે. શ્રેણીની સાચી કાનૂની અસર નક્કી કરતી વખતે એ ધ્યાનમાં લેવું પ્રસ્તુત છે, જો આવું હોય તો, તેમાંના તમામ પગલાં અગાઉથી કરારબદ્ધ રીતે સંમત થયા હતા અથવા માર્ગદર્શક દ્વારા અગાઉથી નક્કી કરવામાં આવ્યા હતા જે તમામ વ્યવહારુ હેતુઓ માટે, એ સુનિશ્ચિત કરવાની સ્થિતિમાં હતા કે તે બધા પૂર્ણ થાય. એ ધ્યાનમાં લેવું પણ પ્રસ્તુત છે, જો આવું હોય તો, કર ટાળવા સિવાયના કોઈ વ્યવસાયિક હેતુ વિના શ્રેણીમાં એક અથવા વધુ પગલાં દાખલ કરવામાં આવ્યા હતા.

મારા મતે, આ સિદ્ધાંતમાં એ સામેલ નથી કે કર ટાળવા અથવા ઘટાડવાના હેતુથી કરદાતા દ્વારા લેવામાં આવતા કોઈપણ પગલાને નિરર્થક માનવું એ ન્યાયિક કાર્યનો એક ભાગ છે. તે સામાન્ય રીતે સાચું છે કે કરદાતા, જ્યાં તે વ્યવહારને બે વૈકલ્પિક રીતે પૂર્ણ કરવાની સ્થિતિમાં હોય, જેમાંથી એક કરની જવાબદારીમાં પરિણમશે અને બીજો નહીં, તો તે પછીનો વિકલ્પ પસંદ કરવા માટે અને ઇન્કમ એન્ડ કોર્પોરેશન ટેક્સીસ એક્ટ, ૧૯૭૦ ની કલમ ૪૬૦ જેવી કોઈપણ ચોક્કસ કર ટાળવાની જોગવાઈની ગેરહાજરીમાં અસરકારક રીતે આમ કરવા માટે સ્વતંત્ર છે.

રામસે અને બર્મામાં સિદ્ધાંત લાગુ કરવાનું પરિણામ એ દર્શાવવાનું હતું કે કરવામાં આવેલા વ્યવહારોની શ્રેણીની સાચી કાનૂની અસર, એકંદરે જોવામાં આવે તો, બરાબર શૂન્ય હતી."

લોર્ડ ઓલિવર (પૃ. ૫૧૮–૧૯ ૫ર) કહે છે:

"કેસમાં શું નક્કી કરવામાં આવ્યું ન હતું તે ધ્યાનમાં રાખવું પણ એટલું જ મહત્વપૂર્ણ છે. તેણે એ નક્કી કર્યું નથી કે વ્યક્તિના કરના બોજાને ઓછો કરવાના હેતુથી કરવામાં આવેલો વ્યવહાર, તે કારણસર, અવગણવામાં આવે અથવા રદ કરવામાં આવે. લોર્ડ વિલ્બરફોર્સે એ બાબત પર ભાર

મૂકવા માટે ખૂબ મહેનત કરી કે વ્યવહાર માટેનો હેતુ કર ટાળવાનો હોઈ શકે છે તે હકીકત તેને અમાન્ય કરતી નથી જ્યાં સુધી કોઈ ચોક્કસ કાયદો આવી જોગવાઈ ન કરે [જુઓ [૧૯૮૧] ૧ ઓલ ઈ.આર. ૮૬૫, (૧૯૮૨) એ.સી. ૩૦૦ પૃ. ૩૨૩ પર]. ન તો તેણે એ નક્કી કર્યું કે કોર્ટ હકદાર છે, સાચા વ્યવહારમાં પ્રવેશવામાં પ્રજાના હેતુના કારણે, તેને એવી કાનૂની અસર આપવા માટે જે તેનામાં ન હતી. લોર્ડ વિલ્બરફોર્સ અને લોર્ડ ફ્રેઝર બંને આઈ.આર.સી. વિ. ડ્યુક ઓફ વેસ્ટમિન્સ્ટર, (૧૯૩૬) એસી ૧ (૧૯૩૫) ઓલ ઈઆર રિપ. ૨૫૯ ના સિદ્ધાંતની સતત માન્યતા અને ઉપયોગ પર ભાર મૂકે છે, એક એવો સિદ્ધાંત જેને લોર્ડ વિલ્બરફોર્સે 'મૂળભૂત સિદ્ધાંત' તરીકે વર્ણવ્યો હતો. તેણે જે નક્કી કર્યું તે એ હતું કે તે મૂળભૂત સિદ્ધાંત, જ્યાં એ સ્પષ્ટ છે કે કોઈ ચોક્કસ વ્યવહાર એ એક સંયુક્ત એકંદર પરિણામ ઉત્પન્ન કરવા માટે રચાયેલ પરસ્પર આધારિત પગલાઓની જોડાયેલી શ્રેણીનું માત્ર એક પગલું છે, કોર્ટને તેને જે છે તેના સિવાય અન્યથા માનવા માટે મજબૂર કરતો નથી, એટલે કે માત્ર સંયુક્ત સંપૂર્ણનો એક ભાગ છે."

લોર્ડ ઓલિવર (પૃ. ૫૨૩ પર) અવલોકન કરે છે:

"માય લોર્ડ્સ, મારા તરફથી હું એ સ્વીકારવા માટે અસમર્થ છું કે ડૉસને સ્થાપિત કર્યું છે અથવા સામાન્ય દરખાસ્તને સમર્થન આપવા માટે તેનો યોગ્ય રીતે ઉપયોગ કરી શકાય છે કે કોઈપણ વ્યવહાર જે અપેક્ષિત અનુગામી વ્યવહાર પર કર ટાળવાના હેતુ માટે કરવામાં આવે છે અને તેથી 'આયોજિત' છે, તે કારણસર, તે અનુગામી વ્યવહાર સાથે સમાન ગણવામાં આવે અને વાસ્તવિક અને તાર્કિક રીતે અશક્ય હોય ત્યાં પણ તેની કોઈ સ્વતંત્ર અસર ન હોય."

આગળ (પૃષ્ઠ ૫૨૪ પર) લોર્ડ ઓલિવર અવલોકન કરે છે:

"મુખ્યત્વે, ડૉસન એવા પ્રશ્ન સાથે સંબંધિત હતો જે તમામ ક્રમિક વ્યવહારો માટે સામાન્ય છે જ્યાં મિલકતનું વાસ્તવિક સ્થાનાંતરણ કોઈ કોર્પોરેટ એન્ટિટીને થયું હોય જે ત્યારબાદ અંતિમ નિકાલ કરનારને આગળ નિકાલ કરે છે. પ્રશ્ન એ છે કે કાયદાની શરતોમાં નિકાલ ક્યારે નિકાલ નથી? એ પ્રશ્નનો જવાબ આપવો કે 'જ્યારે, હકીકતોના વિશ્લેષણ પર, તે વાસ્તવમાં એકદમ અલગ વ્યવહાર હોવાનું જણાય છે' એ અર્થઘટનના સ્વીકૃત નિયમોમાં બરાબર છે. તેનો જવાબ એ આપવો કે 'જ્યારે તે અન્ય અપેક્ષિત વ્યવહાર પર કર ટાળવાના હેતુથી કરવામાં આવે છે' તે કાયદાના શબ્દો પર માત્ર ટિપ્પણી કરવા કરતાં વધુ છે. તે એક મર્યાદા અથવા લાયકાત ઉમેરવા સમાન છે જે કાયદાકીય મંડળે પોતે વ્યક્ત કરવાનો પ્રયાસ કર્યો નથી અને જેના માટે કાયદામાં કોઈ સંદર્ભ નથી. તે, ગમે તેટલું ઈચ્છનીય લાગે, કાયદો ઘડવા બરાબર છે, અર્થઘટન કરવા બરાબર નથી, અને તે એવી બાબત છે જે ન્યાયિક ક્ષમતામાં નથી. મને ડૉસનમાં અથવા તેના પહેલાના કેસોમાં એવું કશું જ મળતું નથી જેનાથી મને એવું માનવાનું કારણ મળે કે આ હાઉસ આવું કરવા માંગતું હતું."

આમ આપણે જોઈએ છીએ કે વર્ષ ૧૯૮૮ માં પણ હાઉસ ઓફ લોર્ડ્સે ડ્યુક ઓફ વેસ્ટમિન્સ્ટરના સિદ્ધાંતની સતત માન્યતા અને ઉપયોગ પર ભાર મૂક્યો હતો.

જ્યારે ચિન્નપ્પા રેડ્ડી, જે. એ એવો દૃષ્ટિકોણ અપનાવ્યો કે રામસે એ ડ્યુક ઓફ વેસ્ટમિન્સ્ટરમાં સિદ્ધાંતનો અધિકૃત અસ્વીકાર હતો, વર્ષ ૨૦૦૧ માં હાઉસ ઓફ લોર્ડ્સ એવું માનતું હોય તેવું લાગતું નથી, જે મેકનીવેન (ઈન્સ્પેક્ટર ઓફ ટેક્સીસ) વિ. વેસ્ટમોરલેન્ડ ઈન્વેસ્ટમેન્ટ્સ લિમિટેડ પરથી જોઈ શકાય છે. લોર્ડ હોફમેન અવલોકન કરે છે:

"રામસે કેસમાં લોર્ડ વિલ્બરફોર્સ અને તુલીબેલ્ટનના લોર્ડ ફ્રેઝર બંને, જેમણે અન્ય મુખ્ય ભાષણ આપ્યું હતું, તેઓ એ વાત પર ભાર મૂકવા માટે સાવચેત હતા કે હાઉસ આઇ.આર.સી. વિ. ડ્યુક ઓફ વેસ્ટમિન્સ્ટર, (૧૯૩૬) એસી ૧, (૧૯૩૫) ઓલ ઈઆર રિપ. ૨૫૯ ના સિદ્ધાંતથી અલગ થઈ રહ્યું નથી. તેમ છતાં, બંને કેસોમાં કેવી રીતે સુમેળ સાધવો તે અંગે ઘણી ચર્ચા થઈ છે. જો યોજના બનાવનાર વિવિધ ન્યાયિક રીતે અલગ સંપાદન અને નિકાલ વાસ્તવિક હતા, તો શું હાઉસ કાનૂની સ્થિતિને અવગણવા અને બાબતના સારને જોયાના દોષિત ઠર્યા વિના તેમને સંયુક્ત સ્વ–રદ કરતા વ્યવહારમાં ભેળવી શકે?

માય લોર્ડ્સ, હું એ સૂચવવાનું સાહસ કરું છું કે રામસે કેસને ડ્યુક ઓફ વેસ્ટમિન્સ્ટરના કેસ સાથે જોડવામાં કેટલીક મુશ્કેલી અનુભવાઈ હશે તે લોર્ડ ટોમલિનના એ નિવેદનમાં અસ્પષ્ટતામાંથી ઉદ્ભવે છે કે અદાલતો 'કાનૂની સ્થિતિ' ને અવગણી શકે નહીં અને 'બાબતના સાર' ને ધ્યાનમાં લેવી જોઈએ. જો 'કાનૂની સ્થિતિ' એ છે કે કર કાયદેસર રીતે વ્યાખ્યાયિત ખ્યાલના સંદર્ભમાં લાદવામાં આવે છે, જેમ કે દસ્તાવેજ પર ચૂકવવા પાત્ર સ્ટેમ્પ ડ્યુટી જે વેચાણ પર હસ્તાંતરણની રચના કરે છે, તો કોર્ટ એવા વ્યવહાર પર કર લાદી શકે નહીં જે આવા કોઈ દસ્તાવેજનો ઉપયોગ કરતું નથી કારણ કે તે સમાન આર્થિક અસર પ્રાપ્ત કરે છે. બીજી તરફ, જો કાનૂની સ્થિતિ એ છે કે કર વ્યવસાયિક ખ્યાલના સંદર્ભમાં લાદવામાં આવે છે, તો બાબતના વ્યવસાયિક 'સાર' ને ધ્યાનમાં લેવું એ કાનૂની સ્થિતિને અવગણવા બરાબર નથી પરંતુ તેને અસર આપવા બરાબર છે.

રામસે કેસ અને ત્યારપછીના કેસોમાંના ભાષણોમાં વ્યવહારની 'વાસ્તવિક' પ્રકૃતિ અને 'વાસ્તવિક વિશ્વ' માં શું થાય છે તેના અસંખ્ય સંદર્ભો છે. આ સમીકરણો તેમના સંદર્ભમાં પ્રકાશ પાડનારા છે, પરંતુ તેઓ કયા અર્થમાં ઉપયોગમાં લેવાય રહ્યા છે તે વિશે તમારે સાવચેત રહેવું પડશે. નહિંતર તમે વાસ્તવિકતાની પ્રકૃતિ વિશે બિનજરૂરી દાર્શનિક

મુશ્કેલીઓમાં ફસાઈ જશો અને, ખાસ કરીને, કોઈ વ્યવહારને કેવી રીતે 'છેતરપિંડી' કહી શકાય નહીં અને છતાં 'વાસ્તવિક વિશ્વ' માં શું બન્યું તે નક્કી કરવાના હેતુ માટે તેને 'અવગણવામાં' આવે છે. ધ્યાનમાં રાખવા જેવી બાબત એ છે કે કંઈક એક હેતુ માટે વાસ્તવિક હોઈ શકે છે પરંતુ બીજા માટે નહીં. જ્યારે લોકો કંઈક 'વાસ્તવિક' હોવાની વાત કરે છે, ત્યારે તેનો અર્થ એ છે કે તે તેમના ધ્યાનમાં રહેલા કેટલાક ખ્યાલની અંદર આવે છે, તે કંઈક અન્યથી વિપરીત છે જે કદાચ આવું માનવામાં આવતું હતું, પરંતુ તે નથી. જ્યારે કોઈ અર્થશાસ્ત્રી કહે છે કે વાસ્તવિક આવકમાં ઘટાડો થયો છે, ત્યારે તે વાસ્તવિક આવકને કાલ્પનિક આવક સાથે વિરોધાભાસ કરવાનો ઈરાદો ધરાવતા નથી. વિરોધાભાસ ખાસ કરીને એવી આવક વચ્ચે છે જે ફુગાવા માટે સમાયોજિત કરવામાં આવી છે અને જે નથી કરવામાં આવી. 'વાસ્તવિક' દ્વારા તેનો અર્થ શું છે તે જાણવા માટે, વ્યક્તિએ પહેલા તે ખ્યાલ (ફુગાવા સમાયોજન) ને ઓળખવો જોઈએ જેના સંદર્ભમાં તે આ શબ્દનો ઉપયોગ કરી રહ્યો છે.

આમ એમ કહેવામાં આવે કે રામસે કેસમાંના વ્યવહારો છેતરપિંડીવાળા વ્યવહારો ન હતા, તેમાં વ્યક્તિ વ્યક્તિગત અને અલગ તરીકે વ્યવહારોના ન્યાયિક વર્ગીકરણને સ્વીકારી રહ્યો છે અને કહે છે કે તેમાંના દરેકમાં કોઈ ડોળ સામેલ ન હતો. તેઓ જે કરવા માગતા હતા તે જ કરવાનો તેમનો હેતુ હતો. તેમની કાનૂની વાસ્તવિકતા હતી. પરંતુ એ કહેવામાં કે તેઓ વાસ્તવિક નુકસાનને જન્મ આપતો 'વાસ્તવિક' નિકાલ ન હતો, કોઈ 'નિકાલ' અને 'નુકસાન' ના વૈધાનિક ખ્યાલોના યોગ્ય અર્થઘટન માટે ન્યાયિક વર્ગીકરણને નિર્ણાયક ન માનીને તેને નકારી રહ્યો છે. અહીં વિરોધાભાસ આ ખ્યાલોના વ્યવસાયિક અર્થ સાથે છે. અને એ કહેવામાં કે આવકવેરા કાયદાનો હેતુ 'વાસ્તવિક વિશ્વ' માં કાર્યરત કરવાનો હતો, વ્યક્તિ ફરીથી વ્યવસાયિક સંદર્ભનો ઉલ્લેખ કરી રહ્યો છે જે સંસદ દ્વારા ઉપયોગમાં લેવાતા ખ્યાલોના અર્થઘટનને પ્રભાવિત કરે."

તેથી, સન્માનપૂર્વક, અમે એ દ્રષ્ટિકોણ સાથે સંમત થવા માટે અસમર્થ છીએ કે ડ્યુક ઓફ વેસ્ટમિન્સ્ટર મૃત્યુ પામ્યા છે, અથવા ઇંગ્લેન્ડમાં તેના ભૂતને ભગાડી દેવામાં આવ્યા છે. હાઉસ ઓફ લોર્ડ્સ એવું માનતું હોય તેવું લાગતું નથી, અને અમે સન્માનપૂર્વક સંમત છીએ. અમારા મતે, ડ્યુક ઓફ વેસ્ટમિન્સ્ટરનો સિદ્ધાંત તેના જન્મ દેશમાં ખૂબ જ જીવંત અને સક્રિય છે. અને જ્યાં સુધી આ દેશનો સંબંધ છે, સીઆઇટી વિ. રામનમાં શાહ, જે. ના અવલોકનો આજે પણ ખૂબ જ પ્રસ્તુત છે.

આ સંબંધમાં અમે મદ્રાસ હાઈકોર્ટના એમ.વી. વલ્લીયપ્પન અને અન્ય વિ. આઈટીઓ ના ચુકાદાનો ઉપયોગી રીતે સંદર્ભ લઈ શકીએ છીએ, જેણે યોગ્ય રીતે તારણ કાઢ્યું છે કે મેકડોવેલના નિર્ણયને એવું પ્રસ્થાપિત કરતા તરીકે વાંચી શકાય નહીં કે કર આયોજનનો દરેક પ્રયાસ ગેરકાયદેસર છે અને તેને અવગણવો જોઈએ, અથવા એવો દરેક વ્યવહાર અથવા ગોઠવણ જે કાયદા હેઠળ સંપૂર્ણપણે સ્વીકાર્ય છે, જેની અસર કરદાતાના કર બોજાને ઘટાડવાની છે, તેને અણગમા સાથે જોવું જોઈએ. જોકે મદ્રાસ હાઈકોર્ટને આઇ.આર.સી. વિ. ચેલેન્જ કોર્પોરેશન લિમિટેડમાં પ્રિવી કાઉન્સિલના ચુકાદાનો સંદર્ભ લેવાની તક મળી હતી અને ક્રેવનમાં હાઉસ ઓફ લોર્ડ્સના ચુકાદાનો લાભ મળ્યો ન હતો, મદ્રાસ હાઈકોર્ટ દ્વારા અપનાવવામાં આવેલો દ્રષ્ટિકોણ સાચો જણાય છે અને અમે તેની સાથે સંમત છીએ.

અમે બનિયન એન્ડ બેરી વિ. કમિશનર ઓફ ઇન્કમટેક્સમાં ગુજરાત હાઈકોર્ટના ચુકાદાનો પણ સંદર્ભ લઈ શકીએ છીએ જ્યાં મેકડોવેલનો સંદર્ભ આપતા, કોર્ટે અવલોકન કર્યું:

> "કોર્ટે ક્યાંય એવું નથી કહ્યું કે કરદાતાની દરેક ક્રિયા અથવા નિષ્ક્રિયતા કે જેના પરિણામે તેની ભવિષ્યની કર જવાબદારીમાં ઘટાડો થાય છે, તેને શંકાની નજરે જોવી જોઈએ અને કૃત્યની કાયદેસરતા અથવા વાસ્તવિકતાને ધ્યાનમાં લીધા વિના તેને કર ટાળવા માટેની યુક્તિ તરીકે માનવી જોઈએ; જે અનુમાન દુર્ભાગ્યે, અમારા મતે, ટ્રિબ્યુનલે દેખીતી રીતે મેકડોવેલ કેસ (૧૯૮૫) ૧૫૪ આઈટીઆર ૧૪૮ (એસસી) માં કરવામાં આવેલી સ્પષ્ટતા પરથી દોર્યું હોય તેવું લાગે છે. કોઈપણ નિર્ણયના તર્કને જે સંદર્ભમાં કરવામાં આવ્યો હોય તે સંદર્ભમાં સમજવો જોઈએ. હકીકતો અને સંજોગો કે જે મેકડોવેલના નિર્ણય તરફ દોરી જાય છે તે અમને કોઈ શંકા રહેવા દેતા નથી કે ઉપરના કેસમાં દર્શાવવામાં આવેલા સિદ્ધાંતે નાગરિકની તેની જરૂરિયાતો, તેની ઇચ્છાઓ અનુસાર કોઈપણ વેપાર, પ્રવૃત્તિ અથવા કાયદાની મર્યાદામાં રહીને સાવચેતીપૂર્વક તેની બાબતોનું આયોજન કરવાની સ્વતંત્રતાને અસર કરી નથી, સિવાય કે તે છેતરપિંડીવાળી યુક્તિની શ્રેણીમાં આવે જેને યોગ્ય રીતે યુક્તિ અથવા શંકાસ્પદ પદ્ધતિ અથવા સ્પષ્ટ ગૌરવ સાથે ઢંકાયેલું બહાનું કહી શકાય."
>
> આ બાબતમાં અમારા પોતાના મત સાથે સુસંગત છે.

સી.ડબલ્યુ.ટી. વિ. અરવિંદ નરોત્તમ, વેલ્થ ટેક્સ એક્ટ હેઠળના કેસમાં, વેલ્થ ટેક્સ એક્ટની કલમ ૨૧(૨) હેઠળ કરદાતા, તેની પત્ની અને બાળકોના લાભ માટે સમાન શરતો પર ત્રણ સેટલમેન્ટ ડીડ તૈયાર કરવામાં આવ્યા હતા.

મહેસૂલ વિભાગે મેકડોવેલ પર આધાર રાખ્યો હતો. આ કોર્ટની બેંચના બંને વિદ્વાન ન્યાયાધીશોએ અલગ અલગ અભિપ્રાય આપ્યા હતા.

મુખ્ય ન્યાયાધીશ પાઠકે, તેમના મતે કહ્યું (પૃ. ૪૮૬ પર):

> "રેવન્યુના વિદ્વાન વકીલ દ્વારા મેકડોવેલ એન્ડ કંપની લિમિટેડ વિ. સીટીઓ, (૧૯૮૫) ૧૫૪ આઇટીઆર ૧૪૮ એસસી પર પણ આધાર રાખવામાં આવ્યો હતો. તે નિર્ણય રેવન્યુના કેસને આગળ વધારી શકે નહીં કારણ કે સેટલમેન્ટ ડીડની ભાષા સરળ છે અને કોઈ અસ્પષ્ટતાને અવકાશ આપતી નથી."

જસ્ટિસ એસ. મુખર્જીએ, મેકડોવેલના કેસની નોંધ લીધા પછી, (પૃષ્ઠ ૪૮૭ પર) કહ્યું:

> "જ્યાં ખતોના અર્થઘટન પર સાચી અસર સ્પષ્ટ હોય, જેમ કે આ કેસમાં, ત્યાં કર ટાળવાને નિરુત્સાહિત કરવાની અપીલ એ પ્રસ્તુત વિચારણા નથી. પરંતુ તે કરવામાં આવી હોવાથી, તેની નોંધ લેવી જોઈએ અને તેને નકારી કાઢવી જોઈએ."

મથુરામ અગ્રવાલ વિ. સ્ટેટ ઓફ મધ્યપ્રદેશમાં અન્ય એક બંધારણીય બેંચને આ મુદ્દા પર વિચાર કરવાની તક મળી. બેંચે અવલોકન કર્યું:

> "કરવેરા કાયદામાં કાયદાકીય મંડળનો ઈરાદો જોગવાઈઓની ભાષા પરથી સમજવો જોઈએ ખાસ કરીને જ્યાં ભાષા સરળ અને અસ્પષ્ટ હોય. કરવેરા કાયદામાં સરળ ભાષામાં જે કહેવામાં આવ્યું છે તેના કરતાં કાયદાનો કોઈ ઈરાદો અથવા સંચાલક હેતુ માની લેવો શક્ય નથી. જોગવાઈ કરીને મેળવવા માટે ઈચ્છિત આર્થિક પરિણામ નાણાકીય કાયદાનું અર્થઘટન કરવામાં પ્રસ્તુત નથી. એવું અર્થઘટન સમાન રીતે અસ્વીકાર્ય છે જે કાયદાની સરળ, અસ્પષ્ટ ભાષાને અનુસરતું નથી. કાયદાને એવો અર્થ

આપવા માટે શબ્દો ઉમેરી કે બદલી શકાતા નથી જે કાયદાકીય મંડળની ભાવના અને ઈરાદાને પૂર્ણ કરશે."

બંધારણીય બેંચે બેંક ઓફ ચેટ્ટીનાડ લિમિટેડ વિ. સીઆઇટી માં અવલોકનોનું પુનરાવર્તન કર્યું, અને વેસ્ટમિન્સ્ટર માં આઈ.આર.સી. વિ. ડ્યુક માં લોર્ડ રસેલ ઓફ કિલોવેનના અવલોકનો અને રસેલ વિ. સ્કોટમાં લોર્ડ સિમોન્ડ્સના અવલોકનોને મંજૂરી સાથે ટાંક્યા.

આમ અમને લાગે છે કે ડ્યુક ઓફ વેસ્ટમિન્સ્ટરનો સિદ્ધાંત માત્ર ઇંગ્લેન્ડમાં જ જીવંત અને સક્રિય નથી, પરંતુ એવું લાગે છે કે તેને ભારતમાં બંધારણીય બેંચના ન્યાયિક આશીર્વાદ પણ પ્રાપ્ત થયા છે, ભલે મેકડોવેલના કારણે કામચલાઉ અશાંતિ સર્જાઈ હોય. તેથી, પ્રતિવાદીઓ દ્વારા તેમની રજૂઆતના સમર્થનમાં ફર્નિસ, રામસે અને બર્મા ઓઇલ પર આધાર રાખવો કોઈ કામનો નથી.

યુનાઈટેડ સ્ટેટ્સ અને અન્ય અધિકારક્ષેત્રોમાં પણ પરિસ્થિતિ અલગ નથી.

યુનાઈટેડ સ્ટેટ્સમાં પરિસ્થિતિ અમેરિકન જ્યુરિસ્પ્રુડન્સના નીચેના ફકરામાં પ્રતિબિંબિત થાય છે.

"કરદાતાનો તેની અન્યથા જે કરની રકમ હોત તેને ઘટાડવાનો અથવા કાયદો જેની પરવાનગી આપે છે તેના દ્વારા તેને સંપૂર્ણપણે ટાળવાનો કાનૂની અધિકાર શંકાસ્પદ હોઈ શકે નહીં. કર બચાવવાનો હેતુ કરવેરા સત્તામંડળો અથવા કોર્ટોને કરદાતાની અન્યથા યોગ્ય અને શુદ્ધ બુદ્ધિપૂર્વકની કાર્યવાહીની પસંદગીઓને રદબાતલ અથવા અવગણવા માટે વાજબી ઠેરવતો નથી, અને રાજ્ય ફરિયાદ કરી શકતું નથી કે, જ્યારે કરદાતા તેની કર જવાબદારીની ગણતરી કરવા માટે તેને ઉપલબ્ધ કાનૂની પદ્ધતિનો આશરો લે છે, ત્યારે પરિણામ કરદાતા માટે અપેક્ષા કરતા વધુ

ફાયદાકારક હોય છે. એવું પણ કહેવામાં આવ્યું છે કે તે સામાન્ય જ્ઞાન છે કે ભાગ્યે જ કરવેરાની જવાબદારીને અસર કરતા મૂળભૂત તથ્યોમાં ફેરફાર કરવેરા ટાળવાના હેતુથી કરવામાં આવે છે, પરંતુ જ્યાં આવા ફેરફારો વાસ્તવિક હોય છે અને માત્ર ડોળ કરવા માટે નથી હોતા, જોકે કરવેરા ટાળવાના હેતુથી કરવામાં આવ્યા હોય, તો પણ તે કરવેરાની ચોરી સમાન નથી. આમ, માણસ કરવેરા ટાળવા માટે પોતાનું રહેઠાણ બદલી શકે છે, અથવા કરમુક્ત જામીનગીરીઓમાં, અથવા ઓછા કર લાગતા હોય તેવી મિલકતના રૂપમાં પોતાના નાણાં રોકીને મિલકતનું સ્વરૂપ બદલી શકે છે, અને છેતરપિંડી માટે દોષિત ન ઠરે. બીજી તરફ, જો કોઈ કરદાતા આકારણી સમયે કર ટાળવાના હેતુથી કાયમી ફેરફારના ઈરાદા વિના કરપાત્ર મિલકતને બિન-કરપાત્ર મિલકતમાં રૂપાંતરિત કરે છે, અને આકારણી માટેનો સમય વીતી ગયા પછી તરત જ, મિલકતને તેના મૂળ સ્વરૂપમાં ફરીથી રૂપાંતરિત કરે છે, તો તે કરવેરા કાયદાઓથી બચવાનો એક શરમજનક પ્રયાસ છે, છેતરપિંડી છે, અને તેને માન્ય રાખવામાં આવશે નહીં."

કર ટાળવાનો હેતુ વ્યવહારિક પરિસ્થિતિની કાનૂની અસરકારકતાની વિચારણામાં અપ્રસ્તુત છે તે દરખાસ્તના સંબંધમાં યુએસ કોર્ટોના કેટલાક ચુકાદાઓ ટાંકવામાં આવ્યા હતા.

અમે જોહાનસન માટેના હેતુની અપ્રસ્તુતતા અંગે જોહાનસનમાં ફેડરલ કોર્ટના અવલોકનોનું પુનરાવર્તન કરી શકીએ છીએ. પેરી આર. બાસ વિ. કમિશનર ઓફ ઇન્ટરનલ રેવન્યુમાં યુએસ કોર્ટના અવલોકનો સમાન અસર ધરાવે છે:

"અમે એવું અનુમાન કરીએ છીએ કે સ્ટેન્ટસની રચના અરજદારો દ્વારા કન્વેન્શન હેઠળ નિગમની લાયકાત દ્વારા તેમના કર ઘટાડવાના હેતુથી

> કરવામાં આવી હતી. જોકે, કસોટી એ નિગમની રચનામાં કરદાતાનો વ્યક્તિગત હેતુ નથી. બલ્કે, તે છે કે શું મૂળભૂત વ્યવસાયિક કાર્યો કરતી કોર્પોરેશન દ્વારા તે હેતુ સિદ્ધ કરવાનો ઈરાદો છે કે કેમ. જો કોર્પોરેશનનો હેતુ મૂળભૂત વ્યવસાયિક કાર્યો કરવાનો હોય, અથવા જો તે વાસ્તવમાં મૂળભૂત વ્યવસાયિક પ્રવૃત્તિમાં સંકળાયેલ હોય, તો ફેડરલ કર હેતુઓ માટે તેને અવગણવામાં આવશે નહીં."

બાર્બર–ગ્રીન અમેરિકાસ, ઈન્ક. વિ. કમિશનર ઓફ ઈન્ટરનલ રેવન્યુમાં એવું અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું કે કોઈ નિગમને પશ્ચિમી ગોળાર્ધ વેપાર નિગમ કર લાભોનો ઈનકાર કરવામાં આવશે નહીં માત્ર એટલા માટે કે તે જાણી જોઈને આવા લાભો મેળવવા માટે બનાવવામાં આવ્યું હતું અને ચલાવવામાં આવતું હતું. તેવી જ રીતે, અન્યથા લાયક કોર્પોરેશનને માત્ર એટલા માટે અવગણવું જોઈએ નહીં કે તે યુનાઈટેડ સ્ટેટ્સ–સ્વિસ કન્ફેડરેશન ઈન્કમટેક્સ કન્વેન્શનના લાભો મેળવવા માટે જાણી જોઈને બનાવવામાં આવ્યું હતું અને ચલાવવામાં આવતું હતું.

જોકે મૉરેશિયસ કાયદા હેઠળ નિગમનના સંબંધમાં 'છેતરપિંડી' અને 'યુક્તિ' શબ્દોનો છૂટથી ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો હતો, અમે અહીં એક ચેતવણી આપવી યોગ્ય માનીએ છીએ. આ શબ્દોનો ઉપયોગ જાદુઈ મંત્રો અથવા કાનૂની સ્થિતિની અસરને હરાવવા અથવા રદ કરવા માટે ઉપયોગમાં લેવાતા શબ્દસમૂહો તરીકે કરવાનો નથી. જેમ કે ડ્યુક ઓફ વેસ્ટમિન્સ્ટરમાં લોર્ડ એટકિને નિર્દેશ કર્યો છે:

> "હું યુક્તિ શબ્દનો ઉપયોગ કોઈ દુષ્ટ અર્થમાં કરતો નથી; કારણ કે તે સ્વીકારવું પડશે કે પ્રજા, ગરીબ અને નમ્ર હોય કે શ્રીમંત અને ઉમદા, તેની મૂડી અને આવકનો એવી રીતે નિકાલ કરવાનો કાનૂની અધિકાર ધરાવે છે

> જેથી તે પોતાના પર ઓછામાં ઓછો કર આકર્ષિત કરી શકે. કાયદાની કોર્ટનું એકમાત્ર કાર્ય તેના નિકાલના કાનૂની પરિણામો નક્કી કરવાનું છે જ્યાં સુધી તેઓ કરને અસર કરે છે."

લોર્ડ ટોમલિને કહ્યું:

> "અલબત્ત, એવા કિસ્સાઓ હોઈ શકે છે જ્યાં દસ્તાવેજો શુદ્ધ બુદ્ધિપૂર્વક ન હોય કે તેના પર કાર્યવાહી કરવાનો ઈરાદો ન હોય, પરંતુ તેનો ઉપયોગ અલગ વ્યવહાર છુપાવવા માટે માત્ર આવરણ તરીકે કરવામાં આવે છે."

સ્નૂક વિ. લંડન એન્ડ વેસ્ટ રાઈડિંગ ઇન્વેસ્ટમેન્ટ્સ લિમિટેડમાં લોર્ડ ડિપ્લોક એલ.જે., એ નીચેના શબ્દોમાં કાનૂની ખ્યાલ તરીકે 'છેતરપિંડી' શબ્દનો ઉપયોગ સમજાવ્યો:

> "મને લાગે છે કે, આ લોકપ્રિય અને અપમાનજનક શબ્દના ઉપયોગમાં કયો, જો કોઈ હોય તો, કાનૂની ખ્યાલ સામેલ છે તે ધ્યાનમાં લેવું જરૂરી છે. હું માનું છું કે, જો તેનો કાયદામાં કોઈ અર્થ હોય, તો તેનો અર્થ એ છે કે પક્ષકારો દ્વારા કરવામાં આવેલા કાર્યો અથવા 'છેતરપિંડી' માટે અમલ કરવામાં આવેલા દસ્તાવેજો કે જેનો હેતુ ત્રાહિત પક્ષકારોને અથવા કોર્ટને પક્ષકારો વચ્ચે કાનૂની અધિકારો અને જવાબદારીઓ બનાવવાનો દેખાવ આપવાનો છે જે પક્ષકારો જે વાસ્તવિક કાનૂની અધિકારો અને જવાબદારીઓ (જો કોઈ હોય તો) બનાવવા માગે છે તેનાથી અલગ હોય. જોકે, મને લાગે છે કે એક બાબત કાનૂની સિદ્ધાંત, નૈતિકતા અને સત્તામંડળોમાં સ્પષ્ટ છે (જુઓ યોર્કશાયર રેલ્વે વેગન કોન્ટ્રાક્ટિંગ સ્ટેટ. વિ. મેકલ્યુર, (૧૮૮૨) ૨૧ સીએચ.ડી.૩૦૯; સ્ટોનલેઇધ ફાઇનાન્સ, લિમિટેડ વિ. ફિલિપ્સ, (૧૯૬૫) ૧ ઓલ ઈઆર ૫૧૩ કે કૃત્યો અથવા દસ્તાવેજો "છેતરપિંડી" બનવા માટે, આનાથી ગમે તે કાનૂની પરિણામો આવે, તેના તમામ પક્ષકારોનો એક સામાન્ય ઈરાદો હોવો જોઈએ કે કૃત્યો

અથવા દસ્તાવેજો એવા કાનૂની અધિકારો અને જવાબદારીઓ ઉભી કરવાના નથી જેનો તેઓ દેખાવ કરે છે. "છેતરપિંડી કરનાર" ના કોઈ પણ અવ્યક્ત ઈરાદા એવા પક્ષના અધિકારોને અસર કરતા નથી જેને તેણે છેતર્યા હોય."

વામન રાવ અને અન્ય વિ. યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા અને અન્ય અને મિનર્વા મિલ્સ લિમિટેડ અને અન્ય વિ. યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા અને અન્યમાં આ કોર્ટે અનુચ્છેદ ૩૧બી ના સંદર્ભમાં "યુક્તિ" શબ્દના અર્થ પર વિચાર કર્યો જે એવી જોગવાઇ કરે છે કે નવમી અનુસૂચિમાં નિર્દિષ્ટ કાયદાઓ અને વિનિયમો રદબાતલ ગણવામાં આવશે નહીં અથવા રદબાતલ બન્યા હોવાનું માનવામાં આવશે નહીં એ આધારે કે તેઓ મૂળભૂત અધિકારો સાથે અસંગત છે. અહીં 'યુક્તિ' શબ્દનો ઉપયોગ અપમાનજનક ન હતો, પરંતુ ચોક્કસ કાનૂની પરિણામ લાવવાના હેતુથી કાયદાની જોગવાઈનું વર્ણન કરવા માટે હતો.

જો કોર્ટને જણાય કે કરદાતા દ્વારા લેવામાં આવેલા કાનૂની પગલાંઓની શ્રેણી હોવા છતાં, ઈચ્છિત કાનૂની પરિણામ પ્રાપ્ત થયું નથી, તો કોર્ટ વચગાળાના પગલાંને અવગણવા માટે વાજબી હોઈ શકે છે, પરંતુ કોર્ટ માટે કરદાતાના 'વાસ્તવિક હેતુ' ના કેટલાક કાલ્પનિક મૂલ્યાંકનના આધારે વચગાળાના કાનૂની પગલાંને અસ્તિત્વહીન (non–est) માનવું સ્વીકાર્ય રહેશે નહીં. અમારા મતે, કોર્ટે જે મૂર્ત છે તેની સાથે ઉદ્દેશ્યપૂર્ણ રીતે વ્યવહાર કરવો જોઈએ અને ભ્રમણાઓ (will–o'–the–wisp) પાછળ દોડવાનું પરવડી શકે નહીં.

બેંક ઓફ ચેટ્ટીનાડમાં પ્રિવી કાઉન્સિલનો ચુકાદો, જેણે વેસ્ટમિન્સ્ટરમાં લોર્ડ રસેલના મતના ફકરામાંના સિદ્ધાંતને પૂરા દિલથી મંજૂરી આપી હતી, તે જ્યારે બંધારણ અમલમાં આવ્યું ત્યારે આ દેશમાં કાયદો હતો. આ ત્યારે અમલમાં રહેલો કાયદો હતો, જે અનુચ્છેદ ૩૭૨ ના કારણે ચાલુ રહ્યો હતો. સંસદના કાયદા દ્વારા, અથવા આ કોર્ટની સ્પષ્ટ ઘોષણા દ્વારા તેને રદ કરવામાં ન આવે ત્યાં સુધી, અમને લાગે છે કે આ કાનૂની સિદ્ધાંત યોગ્ય રહેશે. મેકડોવેલને ચિંતાપૂર્વક જોયા પછી, અમને બેંક ઓફ ચેટ્ટીનાડમાં પ્રિવી કાઉન્સિલના નિર્ણયથી અસંમતિ દર્શાવવા અથવા તેને રદ કરવા અંગે તેમાં કોઈ સંદર્ભ મળતો નથી. જો કોઈ હોય તો, આ કોર્ટની બંધારણીય બેંચ દ્વારા મથુરામમાં મંજૂરી સાથે આ સિદ્ધાંતનું પુનરાવર્તન કરવામાં આવ્યું હોય તેવું લાગે છે. તેથી, અમે પ્રતિવાદીઓની એ રજૂઆત સ્વીકારવા માટે અસમર્થ છીએ કે ભારતમાં નાણાકીય ન્યાયશાસ્ત્રમાં બહુ મોટો ફેરફાર થયો છે, જેનાથી અલગ થવું પડે. અમારા ચુકાદામાં, વેસ્ટમિન્સ્ટરથી બેંક ઓફ ચેટ્ટીનાડથી મથુરામ સુધી, મેકડોવેલની અડચણો હોવા છતાં, કાયદો સમાન જ રહ્યો છે.

અમે એ રજૂઆત સાથે સંમત થવા માટે અસમર્થ છીએ કે કાયદામાં અન્યથા માન્ય હોય તેવા કૃત્યને પ્રતિવાદીઓ દ્વારા સમજાયા મુજબ કથિત રીતે રાષ્ટ્રીય હિતોને કેટલાક આર્થિક નુકસાન અથવા પૂર્વગ્રહમાં પરિણમતા કેટલાક અંતર્ગત હેતુના આધારે નિરર્થક માની શકાય છે.

પરિણામે, અમારો મત છે કે વાદગ્રસ્ત પરિપત્રને રદ કરવામાં દિલ્હી હાઈકોર્ટે તમામ બાબતોમાં ભૂલ કરી છે. અપીલ હેઠળનો ચુકાદો રદ કરવામાં

આવે છે અને એવું ઠેરવવામાં અને જાહેર કરવામાં આવે છે કે તારીખ ૧૩.૪.૨૦૦૦ નો પરિપત્ર નં. ૭૮૯ માન્ય અને અસરકારક છે.

અમે વિદ્વાન ઍટર્ની જનરલ, શ્રી હરીશ સાલ્વે, શ્રી પ્રશાંત ભૂષણ તેમજ રૂબરૂ ઉપસ્થિત પક્ષકાર, શ્રી એસ.કે. ઝા નો અમારા કૃતજ્ઞતાપૂર્વકના આભાર વ્યક્ત કર્યા વિના આ ચુકાદાને પૂર્ણ કરી શકતા નથી, જે તમામ લોકોએ તેમના મહેનતુ સંશોધન દ્વારા પુષ્કળ સામગ્રી રજૂ કરી અને તેમની ઝીણવટભરી દલીલો દ્વારા ખૂબ જ મદદ કરી છે.

અપીલો મંજૂર કરવામાં આવે છે.

The translation of this judgment has been provided by M/s. Hyperlink E–Solutions Pvt. Ltd.

===

<u>અસ્વીકરણ</u>: 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.

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