

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

DISCLAIMER: The translated judgement 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 judgement shall be authentic and shall hold the field for the purpose of execution and implementation.

=====

અમદાવાદ ખાતે ગુજરાત વડી અદાલતમાં

ટેક્સ અપીલ નં. ૧૪૬૮/૨૦૦૬

વિથ

ટેક્સ અપીલ નં. ૪૩૭/૨૦૦૬

વિથ

ટેક્સ અપીલ નં. ૧૦૫૩/૨૦૦૮

વિથ

ટેક્સ અપીલ નં. ૬૭૯/૨૦૦૬

વિથ

ટેક્સ અપીલ નં. ૬૮૦/૨૦૦૬

વિથ

ટેક્સ અપીલ નં. ૧૭૦૫/૨૦૦૭

વિથ

ટેક્સ અપીલ નં. ૧૮૬૭/૨૦૧૦

વિથ

ટેક્સ અપીલ નં. ૩૩૫/૨૦૦૭

વિથ

ટેક્સ અપીલ નં. ૩૩૬/૨૦૦૭

વિથ

ટેક્સ અપીલ નં. ૧૩૮૭/૨૦૦૫

વિથ

ટેક્સ અપીલ નં. ૬૮૧/૨૦૦૬

વિથ

ટેક્સ અપીલ નં. ૮૪૧/૨૦૦૬

વિથ

ટેક્સ અપીલ નં. ૧૩૨૨/૨૦૦૮

વિથ

ટેક્સ અપીલ નં. ૧૩૫૫/૨૦૦૫
થી
ટેક્સ અપીલ નં. ૧૩૬૦/૨૦૦૫
વિથ
ટેક્સ અપીલ નં. ૮૪૪/૨૦૦૬
વિથ
ટેક્સ અપીલ નં. ૮૪૨/૨૦૦૬
વિથ
ટેક્સ અપીલ નં. ૮૬૧/૨૦૦૬
વિથ
ટેક્સ અપીલ નં. ૮૪૦/૨૦૦૬
વિથ
ટેક્સ અપીલ નં. ૧૭૦૭/૨૦૦૭
વિથ
ટેક્સ અપીલ નં. ૧૭૦૮/૨૦૦૭
વિથ
ટેક્સ અપીલ નં. ૨૫૦/૨૦૦૭
વિથ
ટેક્સ અપીલ નં. ૬૧૫/૨૦૦૮
વિથ
ટેક્સ અપીલ નં. ૧૦૭૩/૨૦૦૮

મંજુરી અને હસ્તાક્ષર માટે:

માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી અકિલ કુરેશી

અને

માનનીય ન્યાયમૂર્તિ સુશ્રી સોનિયા ગોકાણી

=====

૧ શું સ્થાનિક સમાચારપત્રોના પત્રકારોને ચુકાદો જોવાની અનુમતિ આપી શકાય?

૨ રિપોર્ટરને મોકલવું કે નહીં ?

૩ શું ન્યાયમૂર્તિઓ ચુકાદાની આખરી નકલ જોવા ઇચ્છે છે?

૪ શું આ કેસમાં ભારતના બંધારણ, ૧૯૫૦ ના અર્થઘટન અંગે અથવા તેના હેઠળ કરવામાં આવેલા કોઈપણ આદેશ અંગે કાયદાનો કોઈ મહત્વપૂર્ણ પ્રશ્ન સંકળાયેલો છે?

૫ શું તે સિવિલ જજને પરિપત્રિત કરવાનું છે?

=====

આવકવેરા કમિશનર ટેક્સ-૩....અપીલકર્તા(ઓ)

વિરુદ્ધ

મેસર્સ પ્રિયંકા જેમ્સ....સામાવાળા(ઓ)

ઉપસ્થિતિ:

શ્રી સુધીર એમ. મહેતા, શ્રી નીતિન કે. મહેતા અને શ્રીમતી મૌના એમ. ભટ્ટ,
આવકવેરા વિભાગ તરફથી વકીલો
શ્રી બંદિશ સોપારકર, શ્રી આર.કે. પટેલ અને શ્રી મનીષ જે. શાહ, આસેસીઓ
તરફથી વકીલો

સમક્ષ: માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી અકિલ કુરેશી
અને
માનનીય ન્યાયમૂર્તિ સુશ્રી સોનિયા ગોકાણી

તારીખ : ૧૨/૦૩/૨૦૧૪

મૌખિક ચુકાદો
(માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી અકિલ કુરેશી)

૧. આ બધી અપીલોમાં આવકવેરા અધિનિયમ, ૧૯૬૧ (સંક્ષેપમાં “અધિનિયમ”) ની કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળ વિદેશી વિનિમયના દરમાં થયેલા ઉતાર-ચઢાવમાંથી ઊભી થયેલી પ્રાપ્તિઓને લગતા કપાત સંબંધિત એકસરખો એકમાત્ર પ્રશ્ન સંકળાયેલો છે. જુદા જુદા કેસોમાં હકીકતો થોડા પ્રમાણમાં ભિન્ન છે. તેમ છતાં, વ્યાપક સમાનતાઓ હોવાને કારણે, અમે ૨૦૦૬ ની ટેક્સ અપીલ નં. ૧૪૬૮ ની હકીકતોનો ઉલ્લેખ કરી શકીએ, જેને મુખ્ય મામલા તરીકે ગણવામાં આવે છે.

૨. તમામ ટેક્સ અપીલો માટે, અમે કાયદાનો નીચેનો મહત્વનો પ્રશ્ન સ્વીકારીએ છીએ:— “શું કેસના તથ્યો અને પરિસ્થિતિઓમાં, આવકવેરા અપીલીય અધિગ્રહણ દ્વારા એવું ધારણ કરવામાં ન્યાયસંગત હતું કે આકારણીધારક દ્વારા

કરવામાં આવેલી નિકાસને અનુસરે વિનિમય દરના તફાવતથી પ્રાપ્ત થયેલી આવક, આવકવેરા

અધિનિયમ, ૧૯૬૧?”

૩. સામાવાળા આકારપાત્રધારક મેસર્સ પ્રિયંકા જેમ્સ નિકાસના વ્યવસાયમાં સંકળાયેલા હતા. આકારપાત્રધારકે મૂલ્યાંકન વર્ષ ૨૦૦૩-૦૪ માટે ૨૮.૧૧.૨૦૦૩ના રોજ કુલ આવક રૂપિયા ૫,૧૩,૦૦,૫૯૧/- જાહેર કરીને આવકવેરા રિટર્ન દાખલ કર્યું હતું. આ રિટર્નનું સૂક્ષ્મ તપાસ હેઠળ મૂલ્યાંકન કરવામાં આવ્યું. મૂલ્યાંકન અધિકારીએ વિચારેલ મુદ્દાઓમાંનો એક મુદ્દો વિનિમય દરના તફાવત સંબંધિત હતો. મૂલ્યાંકન અધિકારીએ નોંધ્યું કે આકારપાત્રધારકે અગાઉના વર્ષમાં કરાયેલી નિકાસ અંગે વિનિમય દરના તફાવતરૂપે રૂપિયા ૭૧,૨૩,૩૬૧/- ની ચોખ્ખી રકમ પ્રાપ્ત કરી હતી. તે જ સમયે, આકારપાત્રધારકને તે જ વર્ષમાં કરાયેલી નિકાસ અંગે વિનિમય દરના ઉતાર-ચઢાવને કારણે રૂપિયા ૮૪,૩૫,૧૦૨/- નું ચોખ્ખું નુકસાન થયું હતું. ઉપરોક્ત બે રકમોના સમાયોજન પછી, આકારપાત્રધારકે વિનિમય દરના તફાવતના ખાતામાં રૂપિયા ૧૩,૧૧,૭૪૧/- ની નકારાત્મક આવકનો દાવો કર્યો. ત્યારબાદ મૂલ્યાંકન અધિકારીએ આકારપાત્રધારકને પૂછપરછ કરી કે અગાઉના સમયગાળાની નિકાસ સાથે સંબંધિત વિનિમય દરના તફાવતની રૂપિયા ૭૧.૨૩ લાખ (ગોળાંક કર્યા બાદ) ની રકમ નિકાસ આવકચક્રમાંથી શા માટે ઘટાડવામાં ન આવે અને અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળ કપાતની ગણતરીના હેતુસર તેના ૯૦% ભાગને વ્યવસાય નફામાંથી શા માટે

બહાર ન કરવામાં આવે. તેમનો મત હતો કે આવી રકમને અન્ય સ્ત્રોતોમાંથી આવક તરીકે ગણવી જોઈએ. આકારપાત્રધારકે મૂલ્યાંકન વર્ષ ૨૦૦૧-૦૨ માટે તે જ મુદ્દા અંગે અગાઉ કરવામાં આવેલી પોતાની વિસ્તૃત રજૂઆત પર આધાર રાખીને આવા પ્રસ્તાવનો વિરોધ કર્યો અને દર્શાવ્યું કે ઉક્ત વર્ષ માટે આવકવેરા અપીલીય અધિકરણ (“અધિકરણ” સંક્ષેપમાં) એ આકારપાત્રધારકનું વલણ પહેલેથી જ સ્વીકારી લીધું હતું. દર્શાવવામાં આવ્યું કે વિચારાધીન વર્ષ દરમિયાન, તેણે અગાઉના વર્ષના ૩૧ માર્ચની સ્થિતિએ રહેલો વિનિમય દરનો તફાવત તથા નિકાસ આવકની વાસ્તવિક વસૂલાતની તારીખ વચ્ચેનો તફાવત દર્શાવ્યો હતો. કારણ કે આવી આવકની વસૂલાત અગાઉના વર્ષ દરમિયાન થઈ હતી, તેથી તે માત્ર તે જ અવધિ દરમિયાન જ ઉપજી હતી. વધુમાં દર્શાવવામાં આવ્યું કે હિસાબી ધોરણ-૧૧ અનુસાર રોકડ, મેળવવાપાત્ર રકમો, ચૂકવવાપાત્ર રકમો વગેરે જેવા ફરજિયાત મુદ્દાઓનો હિસાબ સમાપન દરે, અર્થાત તલપત્રકની તારીખે પ્રચલિત વિનિમય દરે દર્શાવવો જોઈએ. તે મુજબ આકારપાત્રધારકે તરત પૂર્વવર્તી વર્ષ માટે વિવિધ દેનાદારોની રકમ દર્શાવતી વખતે સમાપન દર અપનાવ્યો હતો. વધુમાં દર્શાવવામાં આવ્યું કે નિકાસ થયા બાદ જ્યારે નિકાસ આવક પ્રાપ્ત થતી હોય ત્યારે દરેક કિસ્સામાં સંબંધિત વર્ષના અંત પહેલાં બિલની રકમનું ૧૦૦% વાસ્તવિકીકરણ કરવું શક્ય નથી, ખાસ કરીને જ્યારે નિકાસ વર્ષના અંતિમ તબક્કામાં કરવામાં આવી હોય. આ જ કારણસર વિધાનમંડળે રકમોની આવક માટે છ મહિનાની સમયમર્યાદા મંજૂર કરી છે. આવી સમયમર્યાદા વધારી પણ શકાય તેવી છે. આકારપાત્રધારકે વધુમાં

દલીલ કરી કે આવકવેરા નિયમો, ૧૯૬૨નો નિયમ ૧૧૫ અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળની કપાતની ગણતરી પર કોઈ અસર કરતો નથી. આકારપાત્રધારકે આ અદાલતના હિન્દુસ્તાન ટ્રેડિંગ કોર્પોરેશન વિ. કમિશનર ઓફ ઈનકમ-ટેક્સ, જે ૧૬૦ આઈટીઆર ૧૫ (ગુજરાત) માં અહેવાલિત છે, તે કેસના નિર્ણય પર આધાર મૂક્યો, જેમાં અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે વિદેશી વિનિમય દરના ઉતાર-ચઢાવમાંથી ઉદ્ભવતી આવી પ્રાપ્તિ આવકપ્રાપ્તિના સ્વરૂપની હતી. જ. તેમ છતાં, આકારણી અધિકારીએ આવી સમજાવટ સ્વીકારી નહોતી. તેમના તા. ૩૦.૬.૨૦૦૫ ના આકારણી આદેશમાં તેમણે એવું ઠરાવ્યું હતું કે રૂપિયા ૭૧.૨૩ લાખની ઉક્ત રકમ અન્ય સ્ત્રોતોમાંથી આવક હતી અને તેમાંના ૯૦% ભાગને અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળની કપાતના હેતુ માટે બહાર રાખવામાં આવશે. અમે આ નોંધવું આવશ્યક માનીએ છીએ કે આકારણી અધિકારીએ તેમના સરસ રીતે લખાયેલા આદેશમાં વિવિધ મુદ્દાઓ અંગે જે વિચારણા કરી છે તેનાથી અમે પ્રભાવિત થયા છીએ. ઉક્ત આદેશમાં, આકારણી અધિકારીએ પોતાનો નિષ્કર્ષ નીચેના પરિબલોના આધાર પર નોંધ્યો હતો:—

(૧) અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી નિકાસની વેચાણ આવક સાથે સંબંધિત છે. વિનિમય દરમાં આવેલ તફાવતનો અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળની કપાત સાથે કોઈ સંબંધ નથી.

(૨) કલમ ૮૦એચએચસી વર્તમાન વર્ષની નિકાસના નફા સંબંધિત છે. વિવાદિત રકમ અગાઉના વર્ષની નિકાસની આવક સાથે સંબંધિત છે, જે અનુવર્તી વર્ષમાં વસૂલ કરવામાં આવી હતી.

(૩) કલમ ૮૦એચએચસીની ઉપકલમ (૨) ના સમજૂતી-૨ મુજબ, નિકાસ કરાયેલ માલનું મૂલ્ય શિપિંગ બિલો અથવા નિકાસ બિલોમાં જાહેર કરાયેલ તે જ ગણાશે. વર્તમાન કેસમાં, આવા શિપિંગ બિલોમાં વિનિમય દરના તફાવતનું પ્રતિબિંબ દર્શાતું નથી.

(૪) કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળની કપાત નિકાસમાંથી પ્રાપ્ત થયેલા નફા પર મંજૂર છે. “માથી પ્રાપ્ત” શબ્દસમૂહનું કડક અર્થઘટન કરવામાં આવે છે અને તેનો અર્થ “ને અનુરૂપ ગણાતું” શબ્દસમૂહના અર્થથી ભિન્ન છે.

(૫) આવી પ્રાપ્તિને પણ કલમ ૮૦એચએચસીની સ્પષ્ટીકરણની ખંડ (બા) ના દૃષ્ટિકોણે બાકાત રાખવી પડશે.

૫. આકારદાતાએ આ મામલાને અપીલમાં આગળ ધપાવ્યો. સી.આઈ.ટી. (અપીલ્સ) એ આ જ આકારદાતાના કેસમાં ટ્રિબ્યુનલના નિર્ણય પર આધાર રાખીને અપીલ મંજૂર કરી, જેમાં ટ્રિબ્યુનલે ઠરાવ્યું હતું કે વિનિમય દરનો તફાવત સમજણની કલમ (બા) હેઠળ આવશે નહીં. એમ ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે વિનિમય દરના તફાવતના આધારે મળેલી આવી રકમ નિકાસ વેચાણમાંથી ઉપજેલી હતી અને નિકાસ આવકનો અભિન્ન ભાગ હતી. તેને ધંધાના નફામાંથી બાકાત રાખવાના હેતુસર અન્ય સ્ત્રોતમાંથી મળતી આવક તરીકે ગણાવી શકાય નહીં.

૬. મહેસૂલ વિભાગે આ બાબત અપીલમાં લઈ ગઈ. અધિકરણએ આક્ષેપિત ચુકાદા દ્વારા, આ જ આકારણીપાત્રના આકારણી વર્ષ ૨૦૦૧-૦૨ના મામલામાં

પોતાના જ નિર્ણય પર આધાર રાખીને, અપીલ ફગાવી દીધી. આ રીતે મહેસૂલ વિભાગે આ અપીલ દાખલ કરી છે.

૭. અદાલતે અપીલો સ્વીકારતી વખતે ત્રણ જુદા જુદા પ્રશ્નો ઘડ્યા હતા, તેમ છતાં અમે પ્રશ્નમાં ફેરફાર કરીને એક જ પ્રશ્ન ઘડ્યો છે, જે તમામ અપીલો માટે હેતુસાધક રહેશે. અમે આ બાબત પણ નોંધેલી છે કે ઘણી અપીલોમાં હકીકતો અહીં ઉપર નોંધવામાં આવેલી હકીકતો સાથે એકસરખી છે. જોકે, કેટલાક કેસોમાં અગાઉના વર્ષમાં કરાયેલ નિકાસ સાથે કે તે જ વર્ષ દરમિયાન કરાયેલ નિકાસ સાથે વિનિમય દરમાં થયેલી અસ્થિરતાનો સંબંધ હતો કે કેમ તે સ્પષ્ટ નથી. તેમ છતાં, અમે આ મુદ્દાનું બંને દષ્ટિકોણથી પરીક્ષણ કરીશું.

૮. આવકવેરા વિભાગ તરફથી હાજર રહેલ વિદ્વાન વકીલે નીચે મુજબના વાદો રજૂ કર્યા:— (૧) વિદેશી વિનિમય દરમાં થયેલ ફરક આકારણીપાત્રના નિકાસના વ્યવસાયમાંથી ઉત્પન્ન થયેલ નહોતો. આવી આવક નિકાસના વ્યવસાયમાંથી પ્રાપ્ત થયેલ નહોતી. તેથી, કલમ ૮૦એચએચસીના સાદા વાંચનથી, કપાતના હેતુસર તે જને બાકાત રાખવી જોઈએ.

(૨) કોઈપણ સ્થિતિમાં, આવી આવક સ્પષ્ટીકરણની કલમ (બા) હેઠળ આવરી લેવાયેલી હતી અને, તેથી, કપાતની ગણતરીના હેતુસર તેની ૮૦% રકમ બાકાત રાખવાની હતી.

કલમ ૮૦એચએચસીની ઉપકલમ (૨) ની નીચેની સમજૂતી-૨ ને તેનો પૂર્ણ પ્રભાવ આપવો જ જોઈએ અને ફક્ત નિકાસ દસ્તાવેજો મુજબની વેચાણ આવકને જ આવી નિકાસમાંથી પ્રાપ્ત થયેલ પ્રતિફળ તરીકે ગણાવી શકાય.

(૪) આ અદાલતનો કમિશનર ઑફ ઇન્કમ-ટેક્સ વિ. અમ્બા ઇમ્પેક્સના કેસમાં આપેલ નિર્ણય, જે [૨૦૦૬] ૨૮૨ આઈટીઆર ૧૪૪(ગુજ) માં અહેવાલિત છે, કોઈ અનુપાત નિર્ધારિત કરતો નથી, કારણ કે અંતે અદાલતે માત્ર નવી સવિચારણા માટે કાર્યવાહી પરત મોકલી હતી. વકીલ દ્વારા કેટલાક નિષ્ણાત નિર્દેશો ઉલ્લેખિત કરવામાં આવ્યા હતા, જેઓનો અમે આગળના તબક્કે ઉલ્લેખ કરીશું.

૯. બીજી તરફ, આસેસીઓ તરફથી હાજર રહેલા વિદ્વાન વકીલ શ્રી બી.એસ. સોપારકરે નીચે મુજબની દલીલો ઉઠાવી:-

(૧) વિદેશી વિનિમયમાં થયેલો લાભ આકારણીધારકનો નફો છે, જે નિકાસમાંથી ઉત્પન્ન થાય છે અને, તેથી, તે નિકાસ વ્યવસાયમાંથી પ્રાપ્ત થયેલો છે.

(૨) આવી પ્રાપ્તી સ્પષ્ટીકરણની કલમ (બા) હેઠળ આવતી નથી અને, તેથી, કપાતની ગણતરીના હેતુસર તેને બહાર રાખી શકાતી નથી.

(૩) આવકવેરા નિયમો, ૧૯૬૧ નો નિયમ ૧૧૫, કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળની કપાતની ગણતરીના હેતુ માટે લાગુ પડતો નથી.

(૪) કલમ ૮૦એચએચસીની ઉપકલમ (૨) ની નીચે આપેલ સ્પષ્ટીકરણ-૨ લાગુ પડતું નથી, કારણ કે (૧) વર્તમાન મામલો આકારણીધારકે માલને અંતે વિદેશી આયાતકારને વેચાણ કરતાં પહેલાં તેની વિદેશી શાખાને શાખા-હસ્તાંતરણ કર્યો હોય એવો નથી અને (૨) કોઈ પણ સ્થિતિમાં, આ સ્પષ્ટીકરણ

શિપિંગ બિલોમાં જાહેર કરાયેલ માલના મૂલ્યને સંદર્ભિત કરે છે, તેની કિંમતને નહીં.

(૫) પોતાની દલીલોને સમર્થન આપવા માટે વિદ્વાન વકીલે અનેક નિર્ણયો પર આધાર રાખ્યો હતો, જેઓનો અમે અનુગામી તબક્કે ઉલ્લેખ કરીશું.

૧૦. અમે વિદ્વાન વકીલ શ્રી આર.કે. પટેલ અને શ્રી મનીષ શાહની પણ દલીલો સાંભળી, જેમણે આવી દલીલોનું વિસ્તૃત પ્રતિપાદન કર્યું છે.

૧૧. જેમ કે એમ/એસ. પ્રિયંકા જેમ્સના કેસમાં નોંધવામાં આવ્યું છે, વિદેશી વિનિમય દરના ઉતાર-ચઢાવથી થયેલા નફા અંગે અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળ કપાત મંજૂર કરવા બાબતે મહેસૂલની આપત્તિ મુખ્યત્વે એ કારણે છે કે વેચાણની આવકની વસૂલાત તે વર્ષ પછીના વર્ષમાં થઈ હતી, જે વર્ષ દરમિયાન નિકાસ કરવામાં આવી હતી. આવા કેસમાં પ્રશ્ન એ છે કે આવી આવકને બહાર રાખવા બાબતે મહેસૂલનો અભિગમ ન્યાયસંગત છે કે નહીં. આ પ્રક્રિયામાં અમે એ પણ તપાસીશું કે જો વેચાણની આવક નિકાસના તે જ વર્ષ દરમિયાન પ્રાપ્ત થઈ હોત, તો શું તેને બહાર રાખવું યોગ્ય ગણાત.

૧૨. અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી નિકાસ વ્યવસાય માટે જાળવી રાખવામાં આવેલા નફા સંબંધિત કપાતને લગતી છે. ઉપકલમ (૧), જે આવી કપાત માટે જોગવાઈ કરે છે, નીચે મુજબ વાંચવામાં આવે છે:– “નિકાસ વ્યવસાય માટે જાળવી રાખવામાં આવેલા નફા સંબંધિત કપાત.

(૧) જ્યાં કોઈ કરદાતા, જે ૮૦એચએચસી. ભારતીય કંપની હોય અથવા ભારતનો નિવાસી એવી વ્યક્તિ (કંપની સિવાયની) હોય, અને જે ભારત બહાર

આ કલમ લાગુ પડતી કોઈપણ વસ્તુઓ અથવા માલસામાનના નિકાસના વ્યવસાયમાં સંકળાયેલ હોય, ત્યાં આ કલમની જોગવાઈઓ અનુસાર અને તેને આધીન રહીને, કરદાતાની કુલ આવકની ગણતરી કરતાં, પેટા-કલમ (૧બી) માં ઉલ્લેખિત અને આવા વસ્તુઓ અથવા માલસામાનના નિકાસમાંથી કરદાતાને પ્રાપ્ત થયેલા નફાના પ્રમાણ સુધીની કપાત મંજૂર કરવામાં આવશે: પરંતુ શરતે કે જો કરદાતા, જે એક્સપોર્ટ હાઉસ પ્રમાણપત્ર અથવા ટ્રેડિંગ હાઉસ પ્રમાણપત્રનો ધારક હોય (જેનો આ કલમમાં આગળ, પ્રસંગોચિત હોય તેમ, એક્સપોર્ટ હાઉસ અથવા ટ્રેડિંગ હાઉસ તરીકે ઉલ્લેખ કરવામાં આવ્યો છે,) પેટા-કલમ (જએ) ના ખંડ (બી) માં ઉલ્લેખિત પ્રમાણપત્ર જારી કરે કે તેમાં નિર્દિષ્ટ નિકાસ વળતરની રકમ અંગે આ પેટા-કલમ હેઠળની કપાત સહાયક ઉત્પાદકને મંજૂર થવાની છે, તો કરદાતાના મામલે કપાતની રકમ એવી રકમથી ઘટાડવામાં આવશે, જે કરદાતાને વેપારી માલના નિકાસમાંથી પ્રાપ્ત થયેલા કુલ નફા સાથે એ જ પ્રમાણમાં હોય, જેમ ઉક્ત પ્રમાણપત્રમાં નિર્દિષ્ટ નિકાસ વળતરની રકમ આવા વેપારી માલ સંબંધિત કરદાતાના કુલ નિકાસ વળતર સાથે છે.

(૧અ) જ્યાં મૂલ્યાંકનાધીન, સહાયક ઉત્પાદક હોવા નિમિત્તે, અગાઉના વર્ષ દરમિયાન કોઈ નિકાસ ગૃહ અથવા વેપાર ગૃહને એવો માલ અથવા વેપારી માલ વેચે છે કે જેના સંબંધમાં નિકાસ ગૃહ અથવા વેપાર ગૃહે ઉપકલમ (૧) ના પરંતુક હેઠળ પ્રમાણપત્ર જારી કર્યું હોય, ત્યાં આ કલમની જોગવાઈઓ અનુસાર અને તેના આધીન રહીને, મૂલ્યાંકનાધીનની કુલ આવકની ગણતરી કરતી વખતે, ઉપકલમ (૧બ) માં ઉલ્લેખિત જેટલા નફાના પ્રમાણમાં કપાત મંજૂર કરવામાં

આવશે, જે મૂલ્યાંકનાધીનને નિકાસ ગૃહ અથવા વેપાર ગૃહને એવો માલ અથવા વેપારી માલ વેચાણમાંથી પ્રાપ્ત થયો હોય કે જેના સંબંધમાં નિકાસ ગૃહ અથવા વેપાર ગૃહ દ્વારા પ્રમાણપત્ર જારી કરવામાં આવ્યું હોય.

(૧બી) ઉપકલમો (૧) અને (૧એ) ના હેતુઓ માટે, નફાની કપાતની મર્યાદા નીચે મુજબની બરાબર રકમ હશે— (૧) ૧લી એપ્રિલ, ૨૦૦૧ ના રોજ આરંભતા મૂલ્યાંકન વર્ષ માટે તેના એસી ટકા; (૨) ૧લી એપ્રિલ, ૨૦૦૨ ના રોજ આરંભતા મૂલ્યાંકન વર્ષ માટે તેના સિત્તેર ટકા; (૩) ૧લી એપ્રિલ, ૨૦૦૩ ના રોજ આરંભતા મૂલ્યાંકન વર્ષ માટે તેના પચાસ ટકા; (૪) ૧લી એપ્રિલ, ૨૦૦૪ ના રોજ આરંભતા મૂલ્યાંકન વર્ષ માટે તેના ત્રીસ ટકા. અને ૧લી એપ્રિલ, ૨૦૦૫ ના રોજ આરંભતા મૂલ્યાંકન વર્ષ તથા ત્યારપછીના કોઈપણ અનુગામી મૂલ્યાંકન વર્ષ બાબતે કોઈ કપાત મંજૂર કરવામાં આવશે નહીં.”

૧૩. કલમ ૮૦એચએચસીની ઉપકલમ (૧બી) ઉપકલમ (૧) માં ઉલ્લેખિત નફાના કપાતની હદ અંગે જોગવાઈ કરે છે. ઉપકલમ (૨) તે માલ અથવા વેપારી માલ સંબંધિત છે, જેમને ઉપરોક્ત કલમ લાગુ પડે છે, અને તે નીચે મુજબ છે:

“(૨)(એ) આ કલમ ખંડ (બી) માં નિર્દિષ્ટ કરાયેલ માલ અથવા વેપારી માલ સિવાયના તમામ માલ અથવા વેપારી માલને લાગુ પડે છે, જો ભારતની બહાર નિકાસ કરાયેલા આવા માલ અથવા વેપારી માલની વેચાણ આવકનું મૂલ્ય નિર્ધારિત દ્વારા (સહાયક ઉત્પાદક સિવાય) અગાઉના વર્ષની સમાપ્તિથી છ મહિનાની અવધિની અંદર, અથવા આ બાબતમાં સક્ષમ સત્તા જેટલી વધુ અવધિ

મંજૂર કરે તે અવધિની અંદર, રૂપાંતરપાત્ર વિદેશી વિનિમયમાં ભારતમાં પ્રાપ્ત થાય અથવા ભારતમાં લાવવામાં આવે.

સ્પષ્ટીકરણ.- આ ખંડના હેતુઓ માટે, “સક્ષમ સત્તાધિકારી” શબ્દપ્રયોગનો અર્થ રિઝર્વ બેંક ઓફ ઇન્ડિયા અથવા વિદેશી ચલણમાં ચુકવણીઓ અને વ્યવહારોનું નિયમન કરવા માટે હાલ અમલમાં રહેલા કોઈપણ કાયદા હેઠળ અધિકૃત કરવામાં આવેલી એવી અન્ય સત્તા એવો થાય છે.

(બી) આ કલમ નીચે મુજબના ખાદ્યપદાર્થો અથવા માલસામાન પર લાગુ પડતી નથી, એટલે કે:- (૧) ખનિજ તેલ; અને (૨) ખનિજો અને અચસ્કો (બારમી અનુસૂચીમાં નિર્દિષ્ટ પ્રક્રિયાકૃત ખનિજો અને અચસ્કોને બાદ કરતાં).

સ્પષ્ટીકરણ ૧.- ખંડ (એ) માં ઉલ્લેખિત વેચાણની આવક, જ્યાં આવી વેચાણની આવક ભારત બહારની કોઈપણ બેંકમાં ભારતના રિઝર્વ બેંકની મંજૂરીથી આ હેતુ માટે આકારણીધારક દ્વારા જાળવવામાં આવેલા અલગ ખાતામાં જમા થાય છે, ત્યાં તે ભારતમાં પ્રાપ્ત થયેલી ગણાશે. સ્પષ્ટીકરણ ૨.- શંકાઓના નિવારણ માટે, આથી જાહેર કરવામાં આવે છે કે જ્યાં કોઈ માલ અથવા માલસામાન આકારણીધારક દ્વારા ભારત બહાર આવેલ આકારણીધારકની શાખા, કચેરી, ગોડાઉન અથવા અન્ય કોઈ સ્થાપનને હસ્તાંતરિત કરવામાં આવે અને એવો માલ અથવા માલસામાન આવી શાખા, કચેરી, ગોડાઉન અથવા સ્થાપનમાંથી વેચવામાં આવે, ત્યારે એવો હસ્તાંતર ભારતમાં થી એવા માલ અને માલસામાનની નિકાસ ગણાશે અને કસ્ટમ્સ અધિનિયમ, ૧૯૬૨ (૧૯૬૨ નો ૫૨) ની કલમ ૫૦ ની ઉપકલમ (૧) માં

ઉલ્લેખિત શિપિંગ બિલ અથવા નિકાસ બિલમાં જાહેર કરાયેલ એવા માલ અથવા માલસામાનનું મૂલ્ય, આ કલમના હેતુઓ માટે, તેની વેચાણ આવક ગણાશે.”

૧૪. કલમ ૮૦એચએચસીની ઉપકલમ (૩) આવી કપાતની ગણતરી માટે એક સૂત્ર નિર્ધારિત કરે છે અને વ્યાપક રીતે તેનો હેતુ એવો છે કે નિર્ધારિત વ્યક્તિની નિકાસ આવકફેરને કુલ આવકફેરની સરખામણીમાં જે પ્રમાણ થાય તે પ્રમાણમાં તેની આવકમાંથી કપાત મંજૂર કરવામાં આવે. જોકે, આવી કપાતની ચોક્કસ ગણતરી સાથે અમને સંબંધ નથી.

૧૫. અમારા હેતુ માટે સંબંધિત અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસીના સ્પષ્ટીકરણની કલમ (બા) નીચે મુજબ વાંચવામાં આવે છે:- “(બા) “વ્યવસાયના નફા”નો અર્થ “વ્યવસાય અથવા વ્યવસાયિક ધંધાના નફા અને લાભ” શીર્ષક હેઠળ ગણવામાં આવેલા વ્યવસાયના નફા એવો થાય છે, જેમાંથી નીચે મુજબ ઘટાડો કરવામાં આવેલ હોય- (૧) કલમ ૨૮ની કલમો (૨અ), (૩બ), (૩ક), (૩ડ) અને (૩ઈ) માં ઉલ્લેખિત કોઈપણ રકમનો નવ્વાં ટકા ભાગ અથવા દલાલી, કમિશન, વ્યાજ, ભાડું વસૂલાત અથવા તે જ સ્વરૂપની અન્ય કોઈ આવક, જે આવા નફામાં સમાવેશ પામેલ હોય; અને (૨) ભારતની બહાર સ્થિત કરઆંકિતની કોઈપણ શાખા, કાર્યાલય, ગોડાઉન અથવા અન્ય કોઈ સ્થાપનાના નફા;”

૧૬. ઘણાં કેસોમાં, જ્યારે આકારણીધારક દ્વારા નિકાસ કરવામાં આવે છે, ખાસ કરીને હિસાબી વર્ષની અંતિમ અવધિ તરફ, ત્યારે આવી નિકાસની વેચાણ આવક તે વર્ષની સમાપ્તિ પહેલાં વસૂલ કરવી શક્ય ન પણ હોય. આવી પરત

આવક કયા સમયગાળા દરમિયાન કરવામાં આવશે તે નિકાસકાર અને આયાતકાર વચ્ચેના કરારની શરતો સહિત વિવિધ પરિબલો પર આધારિત હોઈ શકે. આવી શરતોમાં ક્યારેક દ્વિપક્ષીય રીતે ફેરફાર પણ કરવામાં આવી શકે. તેથી, વિધાનમંડળે કલમ ૮૦એચએચસીના હેતુસર, કપાતનો લાભ મેળવવા માટે પરત આવક માટે છ મહિનાનો સમયગાળો માન્ય ગણ્યો હતો. તેથી, કલમ ૮૦એચએચસીની ઉપકલમ (૨) વિદેશી ચલણ પરત આવવા માટે અગાઉના વર્ષની સમાપ્તિથી છ મહિનાની મર્યાદા નક્કી કરે છે. એવો સમયગાળો પણ સક્ષમ સત્તાધિકારી, એટલે કે રિઝર્વ બેંક ઓફ ઇન્ડિયા અથવા તે હેતુ માટે સત્તાપ્રાપ્ત અન્ય સત્તા,ના વિવેકાધિકારે લંબાવી શકાય એવો રાખવામાં આવ્યો હતો. તેથી, અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળ કપાતનો દાવો કરવા માટેની એક શરત એ રહેશે કે વિદેશી ચલણની પરત આવક તે અગાઉના વર્ષની સમાપ્તિથી છ મહિનાની અંદર, જેમાં નિકાસ કરવામાં આવી હતી, અથવા મંજૂર કરાયેલા આવા વધારાના સમયમાં કરવામાં આવેલી હોવી જોઈએ. એકવાર આ શરત તથા અન્ય આવશ્યક શરતો પૂર્ણ થાય, ત્યારબાદ આકારણીધારકને ઉક્ત જોગવાઈ હેઠળ તેની ઉપકલમ (૩) મુજબ ગણવામાં આવનાર કપાતનો હક પ્રાપ્ત થશે.

૧૭. આવકવેરા કમિશનર વિ. અમ્બા ઇમ્પેક્સ (ઉપરોક્ત) ના મામલામાં, કંઈક સમાન પ્રશ્ન ઊભો થયો હતો. ઉક્ત મામલામાં આકારણીગ્રાહકે નિકાસના વર્ષને અનુસરે તેવા વર્ષ દરમિયાન વેચાણનું પ્રતિફળ પ્રાપ્ત કર્યું હતું. તેથી વિદેશી ચલણમાં થયેલો લાભ પરવર્તી વર્ષ દરમિયાન ઉપજ્યો હતો. આ સંદર્ભમાં આવક

વિભાગે દલીલ કરી હતી કે આ તફાવત અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળ કપાત માટે પાત્ર ગણાશે નહીં. ઉક્ત મામલાની વધારાની વિશેષતા એ હતી કે નિકાસો તાત્કાલિક પૂર્વવર્તી વર્ષમાં કરવામાં આવી હતી કે દરનો તફાવત જુદા જુદા વર્ષોમાં કરવામાં આવેલી નિકાસોને સંબંધિત હતો, તે તપાસી શકાય એટલા પૂરતા આંકડા ઉપલબ્ધ ન હતા. આ જ સંદર્ભમાં અદાલતે નોંધ્યું હતું કે, વિચારાધીન વર્ષ દરમિયાન લાગુ પડતી કલમ ૮૦એચએચસી ની ઉપકલમ (૨) ની જોગવાઈઓને ધ્યાનમાં લેતા, આ પાસું મહત્વપૂર્ણ બનશે. આમ કહીને, અદાલત સમક્ષ વિચારણા માટે આવેલ પ્રશ્ન અંગે, નીચે મુજબ નિર્ધારિત અને અવલોકિત કરવામાં આવ્યું હતું:-

“૮. અધિનિયમની કલમ ૮૦-એચએચસીની ઉપકલમ (૨) હેઠળ, ભારત બહાર નિકાસ કરાયેલ માલ અથવા વેપારવસ્તુઓની વેચાણ આવક, અન્ય આવશ્યક શરતોની પૂર્ણતા આધીન, રૂપાંતરયોગ્ય વિદેશી ચલણમાં પ્રાપ્ત થાય તો તે કપાત મેળવવા હકદાર બને છે. અધિનિયમની કલમ ૮૦-એચએચસીની ઉપકલમ (૨)નો ખંડ (એ) જોગવાઈ કરે છે કે આવી વેચાણ આવક અગાઉના વર્ષની સમાપ્તિથી છ મહિનાની અવધિમાં અથવા આ બાબતમાં સક્ષમ સત્તાધિકારી મંજૂરી આપે તેવી વધુ અવધિમાં, રૂપાંતરયોગ્ય વિદેશી ચલણમાં પ્રાપ્ત થવી આવશ્યક છે. તેથી, આ જોગવાઈનું સાદું વાચન સ્પષ્ટ કરે છે કે એકવાર સક્ષમ સત્તાધિકારીએ, જ્યાં આપું જરૂરી હોય ત્યાં, સમયવિસ્તાર આપ્યો હોય, અથવા જ્યાં વેચાણ આવક અગાઉના વર્ષની સમાપ્તિથી છ મહિનાની અવધિમાં પ્રાપ્ત થઈ હોય, ત્યારે આવી વેચાણ આવક કરાયેલ નિકાસ સાથે

સીધી રીતે સંબંધિત ગણાય છે અને વધુ કોઈ તપાસ આવશ્યક રહેતી નથી. તેથી, આવું પ્રાપ્ત થતું ધન સ્પષ્ટીકરણ (બીએએ) (૧) માં નિર્દિષ્ટ “કોઈપણ અન્ય આવક” બને છે કે નહીં તે અંગેનો સમગ્ર વિવાદ વિચારણા માટે લેવાની જરૂર રહેતી નથી. એકવાર વિધાનમંડળે અગાઉના વર્ષની સમાપ્તિ બાદ છ મહિનાની અવધિમાં, અથવા વધુ વિસ્તારેલી અવધિમાં, પ્રાપ્ત થતી રકમને નિકાસ સંબંધિત વેચાણ આવક તરીકે ગણવાની જોગવાઈ કરી હોય, ત્યારે રાજસ્વને એવો વિવાદ ઊભો કરવાનો અવકાશ રહેતો નથી. વિધાનમંડળે પોતાની વિવેકબુદ્ધિથી આ હકીકતનો વિચાર કર્યો છે કે કરાયેલ નિકાસના કિસ્સામાં વેચાણ આવક, નિકાસ જે હિસાબી અવધિમાં કરવામાં આવી હોય તે જ અવધિમાં તાત્કાલિક વસૂલ થવી અનિવાર્ય નથી. તેના અનુસંધાને, નિર્ધારિત અવધિમાં જ્યારે આવી વેચાણ આવક પ્રાપ્ત થાય ત્યારે વિનિમય દરના ફરકને કારણે એવી સ્થિતિ ઊભી થઈ શકે છે કે શિપિંગ બિલમાં દર્શાવેલ રકમ કરતાં વધુ રકમ પ્રાપ્ત થાય. તેથી, માત્ર એટલા માટે કે વિનિમય દરના ફરકના કારણે નિકાસના વર્ષને અનુસરણ કરનાર વર્ષમાં કોઈ રકમ પ્રાપ્ત થાય છે, એથી અનિવાર્યપણે હંમેશા એવું પરિણામ નીકળતું નથી કે તે કરાયેલ નિકાસ સાથે સંબંધિત નથી.” એ સાચું છે કે અદાલતે અંતે આવશ્યક હકીકતોની ચકાસણી કર્યા પછી વિચારણા કરવા માટે કાર્યવાહી પરત મોકલી હતી. તેમ છતાં, કોઈપણ રીતે એવું કહી શકાય નહીં કે આ ચુકાદો બાંધધરીરૂપ અનુપાત નિર્ધારિત કરતો નથી. અદાલતે નિર્વિવાદ શબ્દોમાં ઠરાવ્યું હતું કે કલમ ૮૦એચએચસીની ઉપકલમ (૨)માં નિર્ધારિત અવધિની અંદર આવતી, અથવા જો અવધિનો

વિસ્તાર કરવામાં આવ્યો હોય તો એવી વિસ્તારેલી અવધિની અંદર આવતી રેમિટન્સને, સ્પષ્ટીકરણના ખંડ (બીએએ)માં નિર્દિષ્ટ કોઈપણ અન્ય આવક તરીકે ગણાવી શકાતી નથી. વિવિધ અદાલતો દ્વારા આ મુદ્દાને ચોક્કસપણે આ જ રીતે અભિગમવામાં આવ્યો છે.

૧૮. રઘુનાથ એક્સપોર્ટ્સ (પી) લિમિટેડ વિ. કમિશનર ઓફ ઇનકમ-ટેક્સ [૨૦૧૧] ૩૩૦ આઈટીઆર ૫૭ (કેલ) માં અહેવાલિત કેસમાં, કલકત્તા વડી અદાલતે આ અદાલતના કમિશનર ઓફ ઇનકમ-ટેક્સ વિ. અંબા ઇમ્પેક્સ (સુપ્રા) કેસના નિર્ણયનું અનુસરણ કર્યું હતું. તે એવો કેસ હતો જેમાં ચાનું નિકાસ કરવામાં આવ્યું હતું અને ચુકવણી વિદેશી ચલણમાં પ્રાપ્ત થઈ હતી. વિદેશી ચલણના ઉતાર-ચઢાવને કારણે નિકાસની આવકની વધુ વસૂલાત થઈ હતી. અદાલતે વિચાર્યું કે શું વધારાની વસૂલાતને નિકાસ વળતરના ભાગરૂપે ગણાવી શકાય. નીચે મુજબ ઠરાવવામાં આવ્યું હતું:-

૧૪. તેમ છતાં, વિધાનમંડળે પોતાની વિવેકબુદ્ધિ મુજબ સ્પષ્ટ કર્યું છે કે રૂપાંતરયોગ્ય વિદેશી ચલણના કેસમાં છ મહિનાની સમયમર્યાદા નિર્ધારિત કરવામાં આવી છે. તેથી, આ પાસાને અવગણવામાં આવી શકતું નથી. હકીકતમાં, ન તો આવકવેરા આયોગ્ય (અપીલો) અને ન તો ટ્રિબ્યુનલએ આ પ્રશ્નનો વિચાર કર્યો છે કે નિકાસ વહીવટ છ મહિનાથી વધુ સમય પછી પ્રાપ્ત થયો હતો કે નહીં. તેથી, અમને એવું લાગતું નથી કે આ પ્રશ્નનો નિર્ણય અમારા દ્વારા થવો જોઈએ, કારણ કે એવો કોઈ મુદ્દો આ અદાલત દ્વારા ઘડવામાં આવ્યો નથી, તેમજ આ કેસમાં કોઈ પ્રતિચાપીલ પણ દાખલ કરવામાં આવી નથી. અમારો મત

છે કે વિનિમય દરના તફાવતના કારણે કોઈ વર્ષમાં અથવા અનુવર્તી વર્ષમાં પ્રાપ્ત થયેલી આ રકમને થયેલ નિકાસ સાથે અસંબંધિત કહી શકાય નહીં. આ જ મત ગુજરાત વડી અદાલતે અંબા ઇમ્પેક્સ [૨૦૦૬] ૨૮૨ આઈટીઆર ૧૪૪ ના કેસમાં પણ અપનાવ્યો હતો અને લગભગ સમાન હકીકતોમાં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે “પરિણામરૂપે, નિર્ધારિત સમયમર્યાદામાં આવી વેચાણની આવક પ્રાપ્ત થાય ત્યાં સુધી, વિનિમય દરના તફાવતને કારણે એવી પરિસ્થિતિ ઊભી થઈ શકે છે કે શિપિંગ બિલમાં દર્શાવાયેલી રકમ કરતાં વધુ રકમ પ્રાપ્ત થાય. તેથી, માત્ર એટલા કારણે કે વિનિમય દરના તફાવતરૂપે નિકાસના વર્ષ પછીના વર્ષમાં કોઈ રકમ પ્રાપ્ત થાય છે, એટલેથી અનિવાર્ય રીતે હંમેશા એવો નિષ્કર્ષ નીકળતો નથી કે તેનો થયેલ નિકાસ સાથે કોઈ સંબંધ નથી.

૧૯. કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સ વિ. અંબર એક્સપોર્ટ્સ (ઇન્ડિયા) ના કેસમાં, જે [૨૦૧૦] ૩૨૬ આઈટીઆર ૪૫૫ (બોમ) માં અહેવાલિત છે, બોમ્બે વડી અદાલતે પણ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સ વિ. અંબા ઇમ્પેક્સ (ઉપરોક્ત) ના કેસમાં અપાયેલા નિર્ણયનું અનુસરણ કર્યું હતું અને નીચે મુજબ અવલોકન કર્યું હતું:-

૩.ઉપરોક્ત તર્કના આધારે ગુજરાત વડી અદાલતે આ દલીલ સ્વીકારી હતી કે વિનિમય દરમાં થતી વધઘટના આધારે પ્રાપ્ત થયેલી રકમને કલમ ૮૦એચએચસી(જસી) ની સ્પષ્ટીકરણની ખંડ (બીબીએ) માં નિર્ધારિત મુજબ “કોઈ અન્ય પ્રાપ્તિ” ગણવી શક્ય નથી. તેનો તર્ક એવો છે કે એક વખત વિધાનમંડળે અગાઉના વર્ષના અંત બાદ છ મહિનાની અવધિમાં અથવા

ત્યારબાદ વધારેલી અવધિમાં પ્રાપ્ત થયેલી રકમને નિકાસ સાથે સંબંધિત વેચાણ આવક તરીકે ગણવાની જોગવાઈ કરી હોય, તો આવો મુદ્દો ઉઠાવવો મહેસૂલ તંત્ર માટે ખુલ્લો રહેતો નથી. અમે ગુજરાત વડી અદાલતના આ નિષ્કર્ષો સાથે આદરપૂર્વક સહમત છીએ.

૨૦. સ્વતંત્ર રીતે અન્ય વિવિધ વડી અદાલતોએ પણ સમાન અભિપ્રાય વ્યક્ત કર્યો છે. આસેસીઓના વિદ્વાન વકીલ દ્વારા દર્શાવવામાં આવ્યું છે તેમ; કમિશનર ઓફ ઇનકમ-ટેક્સ વિ. પેન્ટાસોફ્ટ ટેકનોલોજીઝ લિ. ના કેસમાં, જે [૨૦૧૨] ૩૪૭ આઈટીઆર ૫૭૮(મેડ) માં અહેવાલિત છે, મદ્રાસ વડી અદાલતે અધિનિયમની કલમ ૧૦એના સંદર્ભમાં એક પરિસ્થિતિ પર વિચાર કર્યો હતો. રૂપિયાની કિંમતમાં ઘટાડાને કારણે આસેસીને વિદેશી ચલણ પ્રાપ્ત કરતાં વધુ રકમનો લાભ થયો હતો. પ્રશ્ન એવો ઊભો થયો કે શું રૂપિયાના મૂલ્યમાં એવો તફાવત અધિનિયમની કલમ ૧૦એ હેઠળ કપાત તરીકે મંજૂર થવો જોઈએ. અદાલતે નીચે મુજબના અવલોકનો કરતાં અધિકરણના નિર્ણયને યથાવત્ રાખ્યો:—

૪. અધિનિયમની કલમ ૧૦એ હેઠળનો દાવો મંજૂર કરવા માટે જોવાનું એકમાત્ર એ છે કે કરદાતાએ મેળવેલો એવો લાભ કરદાતાએ કરેલા નિકાસના પરિણામે પ્રાપ્ત થયો હતો કે નહીં. રૂપિયાના મૂલ્યમાં વધારો કે ઘટાડાના આધારે વિનિમય મૂલ્ય શું રહેશે તે કરદાતાના હાથમાં નથી. બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, ભારતીય રૂપિયાનું વિનિમય મૂલ્ય કરદાતા નક્કી કરતો નથી. એ વાત યાદ રાખવી જોઈએ કે કરદાતા નિકાસ ગૃહ છે એ હકીકત ન હોત, તો કોઈપણ વિદેશી વિનિમય

મેળવવાનો પ્રશ્ન જ ઊભો થાત નહીં. તેથી, જ્યારે વિદેશી વિનિમય દરમાં થયેલો ઉતાર-ચઢાવ માત્ર કરદાતાના નિકાસ વ્યવસાય સાથે જ સીધો સંબંધ ધરાવતો હતો અને કરદાતા દ્વારા કરાયેલ એવા નિકાસના કારણે રૂપિયામાં વધુ મૂલ્ય પ્રાપ્ત થયું હતું, ત્યારે કલમ ૧૦એનો લાભ કરદાતાને ન આપવાનો કોઈ કારણ રહેતું નથી.

૨૧. કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સ અને અન્ય વિ. ઇન્ફોસિસ ટેકનોલોજીઝ લિ. (નં. ૪) ના [૨૦૧૨] ૩૪૯ આઈટીઆર ૬૦૬ (કર્ણ) માં અહેવાલિત કેસમાં, કર્ણાટક વડી અદાલતે એવો નિષ્કર્ષ આપ્યો હતો કે વિનિમય દરમાં થતા ઉતાર-ચઢાવને કારણે આકારણીગ્રસ્તને થયેલ લાભને અન્ય સ્ત્રોતોમાંથી મળેલી આવક તરીકે ગણવી શકાતી નથી. નીચે મુજબ અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું:-

૮. અમે પક્ષકારોની તરફથી હાજર થયેલા વિદ્વાન વકીલોને સાંભળ્યા છે અને અભિલેખ પર રહેલી સામગ્રીનું પરીક્ષણ કર્યું છે. પ્રથમ અપીલીય પ્રાધિકરણ તેમજ અપીલીય અધિકરણ બન્નેએ ઉપરોક્ત મહત્વના કાનૂની પ્રશ્નો જવાબ કરાંકિતના પક્ષમાં અને રાજસ્વ વિભાગના વિરુદ્ધ આપ્યો છે. પ્રાધિકરણોએ પહોંચેલ ઉપરોક્ત સમવર્તી નિષ્કર્ષ યોગ્ય છે, કારણ કે જે ચલણનું વિદેશી ચલણમાં રૂપાંતર થવાનું હોય તેની મૂલ્યાંકનમાં થતો ફેરફાર સોફ્ટવેરના નિકાસ સાથે સીધો સંબંધ ધરાવે છે અને તેને અન્ય સ્ત્રોતોમાંથી આવક તરીકે કદી પણ સમાવેશ કરી શકાય નહીં. તેથી, અપીલમાં હસ્તક્ષેપ કરવા માટે જે પ્રકારની ભૂલ અથવા ગેરકાયદેસરતા જરૂરી હોય તેવી કોઈ ખામી ઉપરોક્ત નિષ્કર્ષમાં નથી.

તદનુસાર, અમે ચોથા મહત્વના કાનૂની પ્રશ્નનો જવાબ પણ રાજસ્વ વિભાગના વિરુદ્ધ અને કરઆંકિતના પક્ષમાં આપીએ છીએ. પરિણામે, અમે ઠરાવીએ છીએ કે આ અપીલ ગુણદોષવિહીન છે અને નીચે મુજબનો આદેશ પસાર કરીએ છીએ: આદેશ અપીલ નામંજૂર કરવામાં આવે છે.

૨૨. કમિશનર ઓફ ઇનકમ-ટેક્સ અને અન્ય વિ. નોવેલ સોફ્ટવેર ડેવલપમેન્ટ (૧) પ્રા. લિ. ના કેસમાં, જે [૨૦૧૩] ૩૫૫ આઈટીઆર ૩૩૯ (કર્ણા) માં અહેવાલિત છે, કર્ણાટક વડી અદાલતની વિભાગીય ખંડપીઠે અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચઈના સંદર્ભમાં, જેમાં કલમ ૮૦એચએચસી જેવી જ કપાત અંગેની જોગવાઈઓ સમાયેલ હતી, ફરી એકવાર એવો નિર્ધાર કર્યો હતો કે વિદેશી વિનિમયના ઉતાર-ચઢાવથી થયેલા લાભને વ્યવસાયના નફાની ગણતરી કરવા માટે બહાર રાખી શકાય નહીં. નીચે મુજબ અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું:-

“૧૬. અદાલતમાં કરવામાં આવેલી રજૂઆતોને ધ્યાનમાં લઈને, અમે પ્રશ્નોની તપાસ કરી છે. વિદેશી વિનિમયના ઉતાર-ચઢાવમાંથી લાભ તરીકે જે રકમ આક્ષેપિત કરવામાં આવતી હોય, તે નિઃસંદેહ કેટલાંક ઉતાર-ચઢાવને કારણે થઈ હોઈ શકે; પરંતુ કારણ કે આ એવી રકમો છે કે જે ભારતીય ચલણમાં, માલની નિકાસ બદલ નિકાસકારને અંતે પ્રાપ્ત થતી કુલ રકમ તરીકે પ્રાપ્ત થાય છે, તેથી તેને માલના મૂલ્ય સાથે જ એકત્રિત ગણવી જોઈએ; અને તે સંજોગોમાં, અમારી મતે, વિદેશી વિનિમય દરના ઉતાર-ચઢાવને આક્ષેપિત માનવામાં આવતી રકમ પણ નિકાસ કરાયેલા માલના મૂલ્યનો ભાગ બને છે અને તેમાંથી

અલગ પાડી શકાય તેવી નથી. હકીકતમાં, તેનો વિપરીત પણ એવો જ છે, એટલે કે, જો વિદેશી વિનિમયના ઉતાર-ચઢાવને કારણે મૂલ્ય ઘટી જાય, તો કરદાતા એવો દાવો કરી શકશે નહીં કે આ રકમને બહાર રાખવી જોઈએ અને નિકાસ મૂલ્યને ઊંચી આંક પર જાળવી રાખવું જોઈએ.

૧૭. જો કે તે કરદાતા અથવા રાજસ્વ વિભાગના નિયંત્રણની બહારનું એક પાસું હોઈ શકે, તેમ છતાં તે નિકાસ કરાયેલ માલના વાસ્તવિક મૂલ્યને કોઈપણ રીતે અસર કરે છે. અમારું મત છે કે આ પાસા અંગે ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા કોઈ ભૂલ કરવામાં આવી નથી. તેથી, વિદેશી વિનિમય દરના ઉતાર-ચઢાવથી નિકાસ નફાને આભારી રકમમાંથી ૮૦ ટકા રકમને બહાર રાખવાનો કોઈ અવસર ઉપસ્થિત થતો નથી અને, તદનુસાર, અમે પ્રથમ પ્રશ્નનો જવાબ રાજસ્વ વિભાગના વિરુદ્ધ અને કરદાતાના પક્ષમાં આપીએ છીએ.

૨૩. પંજાબ અને હરિયાણા વડી અદાલતનો અહેવાલવિહોણો નિર્ણય, જે આવકવેરા કમિશનર વિ. રોડમાસ્ટર ઇન્ડસ્ટ્રીઝ ઓફ ઇન્ડિયા મામલે તા. ૨૭.૧૧.૨૦૦૬ના રોજ, આઈટી રેફરન્સ નં. ૧૩ ઓફ ૧૯૯૬ માં આપવામાં આવ્યો હતો, અમારી જાણમાં લાવવામાં આવ્યો છે, જેમાં પણ નીચે મુજબ સમાન દૃષ્ટિકોણ અપનાવવામાં આવ્યો છે:—

“૭. અમારી સમક્ષ આ બાબત વિવાદિત નથી કે, વર્તમાન મામલામાં, આકારિતને વિદેશી વિનિમયના ઉતાર-ચઢાવને કારણે વધારામાં પ્રાપ્ત થયેલી રકમ ભારતની બહાર માલની નિકાસના કારણે પ્રાપ્ત થઈ હતી. આ નિર્વિવાદ હકીકતી સ્થિતિને ધ્યાને લેતા અને જોગવાઈની યોજનાનો વિચાર કરતાં, આ

નિષ્કર્ષથી બચી શકાય તેમ નથી કે વિદેશી વિનિમયના ઉતાર-ચઢાવને કારણે માલની નિકાસ બદલ આકારિતને પ્રાપ્ત થયેલી રકમને કુલ વેપારવર્તનના ભાગરૂપે ગણવી જ પડશે, અને પરિણામે અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળ કપાતના લાભ માટે આકારિત હકદાર બને છે।

તદનુસાર, અમે ઉલ્લેખિત પ્રશ્નનો જવાબ આવક વિભાગ વિરુદ્ધ અને નિર્ધારિત કરદાતા પક્ષે આપીએ છીએ.” ૨૪. આ રીતે જોઈ શકાય છે કે સમગ્ર દેશમાં વિવિધ વડી અદાલતોએ સમાન તથ્યપરિસ્થિતિના સંદર્ભમાં એકસરખો અભિપ્રાય અપનાવ્યો છે. આ પૈકીના ઘણા ચુકાદાઓએ કમિશનર ઑફ ઈન્કમ-ટેક્સ વિ. અંબા ઈમ્પેક્સ (સુપ્રા) ના પ્રકરણમાં આ અદાલતના નિર્ણય પર આધાર મૂક્યો છે. કેટલીક ભૂલભરેલીઓ તેના પરથી સ્વતંત્ર રીતે પણ આપવામાં આવી છે. વિરુદ્ધ અભિપ્રાય લેવાયો હોય એવો કોઈપણ અદાલતનો નિર્ણય અમારી નોંધ પર લાવવામાં આવ્યો નથી.

૨૫. પરિસ્થિતિઓને ધ્યાનમાં લેતાં, ટ્રિબ્યુનલના અભિપ્રાયને યથાવત્ માન્ય રાખવામાં અમને કોઈ સંકોચ નથી. તે સિવાય પણ, આ મુદ્દો કમિશનર ઑફ ઈન્કમ-ટેક્સ વિ. અંબા ઈમ્પેક્સ (ઉપરોક્ત) ના નિર્ણયથી મૂળતઃ આવરી લેવાયેલ છે. દેશભરના અદાલતોના ન્યાયિક ઉચ્ચારણોની સસંગત અને કેટલાંક પ્રસંગે સ્વતંત્ર પ્રવૃત્તિને ભંગ કરવાની જરૂર નથી. સ્વતંત્ર રીતે પણ, અમારો અભિપ્રાય એ છે કે વિદેશી વિનિમયના દરમાં થતા ચઢાવ-ઉતારને કારણે ઉપજતો વિદેશી વિનિમય લાભ, આકારણીધારકના નિકાસ વ્યવસાયથી અલગ પાડી શકાય તેમ નથી. નોંધાયું છે તેમ, એકવાર નિકાસ થઈ જાય પછી, વિવિધ

કારણોસર, નિકાસ વેચાણના પ્રતિફળની રકમનું પ્રેષણ તરત જ ન પણ થઈ શકે. તેથી હિસાબી સિદ્ધાંતો અનુસાર, આકારણીધારક ઉપાર્જનના ધોરણે, વિદેશી ચલણમાં નિકાસ કરાયેલ માલના નિર્ધારિત ભાવ પર તે સમયે ચાલતા વિનિમય દરે વેચાણ પ્રતિફળનો હિસાબમાં દાખલો કરશે. જો નિકાસ થયેલા એ જ વર્ષ દરમિયાન પ્રેષણ પણ થઈ જાય, તો આકારણીધારકના હિસાબોમાં નોંધાયેલ દર અને અંતે પ્રેષણ દ્વારા પ્રાપ્ત થયેલી રકમ વચ્ચેનો ફરક, સકારાત્મક હોય કે નકારાત્મક, યોગ્ય રીતે સમાયોજિત કરવામાં આવશે. શક્ય છે કે હિસાબી ધોરણો મુજબ તે અલગ વિદેશી વિનિમય ચઢાવ-ઉતાર ખાતામાં નોંધવાનો હોવો જોઈએ. તેમ છતાં, સકારાત્મક હોય કે નકારાત્મક, એવો કોઈપણ ફરક વાસ્તવમાં થયેલી નિકાસ સાથે સીધો સંબંધ ધરાવતો જ હોવો જોઈએ. નિકાસ થયાની હકીકતને કારણે ચુકવણી આકારણીધારકને બાકી બનવાની હતી. તેમ નિકાસ કરાયેલા માલનો વર્તમાન ભાવ પણ વિદેશી ચલણમાં પૂર્વનિર્ધારિત થયેલો હશે. ભારતીય રૂપિયામાં ચોક્કસ પ્રેષિત રકમ, રકમ ક્યારે પ્રેષિત થાય છે તે સમયે અમલમાં રહેલા ચોક્કસ વિનિમય દર પર નિર્ભર રહેશે. આ ચઢાવ-ઉતાર તથા વધઘટની સંભાવના, અમારા અભિપ્રાયે, એવી આવકના સ્ત્રોત પર કોઈ અસર કરી શકતી નથી. મુખ્યત્વે અને તત્વતઃ, આવી આવક થયેલી નિકાસના આધારે જ હશે. જો એવું છે, તો તેમાં થતો કોઈપણ ચઢાવ-ઉતાર પણ નિકાસ વ્યવસાયમાંથી જ ઉપજેલો કહેવો પડશે. માત્ર સમયગાળો અને આંતરરાષ્ટ્રીય ચલણોના વિનિમય દરના અસ્થિર ફેરફારો, આકારણીધારકના નિકાસ વ્યવસાયમાંથી થયેલી આવકના સ્વરૂપથી તે આવકને વિમુખ કરી શકતા

નથી. આ દૃષ્ટિકોણથી, આવી આવક નિકાસ વ્યવસાયમાંથી પ્રાપ્ત થયેલી ગણાવી શકાય નહીં એવો રાજસ્વ પક્ષનો તર્ક નિષ્ફળ જવો જોઈએ. જો નિકાસ થયેલા એ જ વર્ષે પ્રેષણ કરવામાં આવે ત્યારે સ્થિતિ આવી હોય, તો કલમ ૮૦એચએચસી ની ઉપકલમ (૨) હેઠળ મંજૂર અવધિની અંદર પ્રેષણ કરવામાં આવે, પરંતુ એ પ્રક્રિયામાં હિસાબી વર્ષ બદલાઈ જાય, તો તેનાથી કયો મહત્વપૂર્ણ ફેરફાર સર્જાઈ શકે તે અમે સમજી શકતા નથી. અમારા મત પ્રમાણે, માત્ર હિસાબી વર્ષમાં થયેલો ફેરફાર પ્રાપ્તિની પ્રકૃતિ પર કોઈ વાસ્તવિક અસર પેદા કરી શકતો નથી. આકારણી અધિકારીનો એવો નિષ્કર્ષ કે જે વર્ષે આ પ્રકારની વેચાણ આવક આકારણીધારકને પ્રાપ્ત થઈ તે વર્ષે નિકાસ કરવામાં આવી ન હતી, તે કોઈ રીતે પરિસ્થિતિમાં ફેરફાર લાવી શકતો નથી. આકારણીધારક નિકાસના વ્યવસાયમાં સંકળાયેલ હોવાથી અને નિકાસ કરી ચુક્યો હોવાથી, નિકાસ થયેલા વર્ષના ૩૧ માર્ચ પછી પ્રેષણ કરવામાં આવ્યું માત્ર એટલા કારણથી, આવી આવકનો આકારણીધારકના નિકાસ વ્યવસાય સાથેનો સંબંધ જ્યાં સુધી સંબંધિત છે, ત્યાં સુધી પરિસ્થિતિ બદલાતી નથી. કલમ ૮૦એચએચસી ના સ્પષ્ટીકરણની ખંડ (બા) કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળ નિકાસ નફાની ગણતરી માટે કેટલીક આવકોને બહાર મૂકવાની જોગવાઈ કરે છે. ખંડની ઉપખંડ (૧)

તેની કલમ (બા) અધિનિયમની કલમ ૨૮ ની ઉપકલમો (૩અ), (૩બ), (૩ક), (૩ડ) અને (૩ઈ) માં ઉલ્લેખિત રકમના ૮૦% ભાગને અથવા આવા નફામાં સમાવેશ થયેલી દલાલી, કમિશન, વ્યાજ, ભાડું, ચાર્જિસ અથવા સમાન

સ્વરૂપની અન્ય કોઈપણ આવકરૂપ પ્રાપ્તિઓને સંબંધિત છે. “વિદેશી વિનિમય તફાવત” શબ્દપ્રયોગનો ઉદ્દેશ ઉક્ત કલમમાં સ્પષ્ટપણે દર્શાવેલ કોઈપણ વર્ગમાં કરવામાં આવ્યો નથી. તેમ છતાં, મહેસૂલ વિભાગે દલીલ કરી હતી કે આવું અન્ય પ્રાપ્તિઓના ભાગરૂપે આવશ્યક અનુસંગથી તેમાં સમાવેશ થવું જ જોઈએ. પરંતુ, વિધાનમંડળે “સમાન સ્વરૂપની અન્ય કોઈપણ પ્રાપ્તિ” એવો શબ્દપ્રયોગ કર્યો છે. “સમાન સ્વરૂપ” આ અભિવ્યક્તિનો, આ મુદ્દે આપણે પહોંચતા અંતિમ નિષ્કર્ષ ઉપર નોંધપાત્ર પ્રભાવ પડે છે. ઉક્ત કલમ (બા) ની ઉપકલમ (૧) હેઠળ જે બાબત બાકાત રાખવાની છે તે દલાલી, કમિશન, વ્યાજ, ભાડું અથવા ચાર્જિસ જેવી પ્રકૃતિ ધરાવતી અન્ય કોઈપણ પ્રાપ્તિ છે. વિદેશી વિનિમયમાં ઉતાર-ચઢાવથી થતી પ્રાપ્તિ ઉપરોક્ત દર્શાવેલ આમાંથી કોઈપણ પ્રાપ્તિસમાન ન હોવાથી, કલમ (બા) નો અમલ બાકાત રાખવો આવશ્યક બને છે. નિયમ ૧૧૫ નો ઉપનિયમ (૧) માત્ર આટલી જ જોગવાઈ કરે છે કે કરદાતા સંબંધે પ્રાપ્ત થતી અથવા ઉપજતી કોઈપણ આવકનું રૂપિયા મૂલ્ય ગણવા માટે વિનિમય દર અપનાવવાનો રહેશે અને તે માટે નિર્ધારિત તારીખે તે ચલણનો ટેલિગ્રાફિક ટ્રાન્સફર ખરીદી દર માનવામાં આવશે. “નિર્ધારિત તારીખ” શબ્દપ્રયોગની વ્યાખ્યા ઉક્ત ઉપનિયમ (૧) ના સ્પષ્ટીકરણ-૨ માં આપવામાં આવી છે. આ રીતે, આવકવેરા નિયમો, ૧૯૬૨ નો નિયમ ૧૧૫ ચોક્કસ હેતુ માટે લાગુ પડે છે અને અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળની કપાતનો ભાગ તરીકે વિદેશી વિનિમય દરના ઉતાર-ચઢાવથી થયેલો લાભ ગણાવી શકાય કે નહીં તે નક્કી કરતી વખતે તેનો કોઈ સંબંધ નથી. કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-

ટેક્સ એન્ડ અધર્સ વિ. ચૌગુલ એન્ડ કો. લિ. જેનો અહેવાલ [૧૯૯૬]૨૧૮ આઈટીઆર ૩૮૪ માં પ્રકાશિત થયો છે, તેમાં અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે નિયમ ૧૧૫ એવો સિદ્ધાંત નક્કી કરતો નથી કે કરદાતાને પ્રાપ્ત થતી બધી વિદેશી ચલણરકમોનું ભારતીય રૂપિયામાં રૂપાંતર હિસાબી અવધિના અંતિમ દિવસે જ કરવાનું રહેશે. નિયમ માત્ર વિદેશી ચલણના રૂપાંતરનો દર નક્કી કરે છે. જો હિસાબી અવધિના અંતિમ દિવસે રૂપાંતર માટે કોઈ વિદેશી ચલણ જ ઉપલબ્ધ ન હોય, તો નિયમ ૧૧૫ અમલમાં મૂકવાનો કોઈ પ્રશ્ન ઊભો થતો નથી.

૨૬. કલમ ૮૦એચએચસીની ઉપકલમ (૨) ની નીચેની સ્પષ્ટીકરણ-૨ નો ઉલ્લેખ કરવાથી પણ કોઈ લાભ થતો નથી. આવી સ્પષ્ટીકરણ તેવા કિસ્સાઓને આવરી લે છે કે જ્યાં કોઈ માલ અથવા વેપારી માલસામાન આકારણીધારક દ્વારા તેની ભારત બહાર સ્થિત શાખા કચેરી, ગોડાઉન અથવા અન્ય કોઈ સ્થાપનાને હસ્તાંતરિત કરવામાં આવે અને ત્યારબાદ તે શાખા, કચેરી, ગોડાઉન અથવા સ્થાપના મારફતે તેનું વેચાણ કરવામાં આવે. આવા કિસ્સામાં, એવી જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે આવું હસ્તાંતરણ ભારત બહારની નિકાસ ગણાશે અને કસ્ટમ્સ અધિનિયમ, ૧૯૬૨ ની કલમ ૫૦ ની ઉપકલમ (૧) માં ઉલ્લેખિત શિપિંગ બિલ અથવા નિકાસ બિલમાં જાહેર કરાયેલ એવા માલ અથવા વેપારી માલસામાનનું મૂલ્ય, કલમ ૮૦એચએચસી ના હેતુ માટે, તેના વેચાણની આવક ગણાશે. આ રીતે બે બાબતો સ્પષ્ટ થાય છે. પ્રથમ, આ સ્પષ્ટીકરણનો અમલ માત્ર ત્યારે જ થશે જ્યારે તેવો કિસ્સો હોય કે જેમાં માલ અથવા વેપારી માલસામાનનું વેચાણ વિદેશી આયાતકારને થાય તે પહેલાં આકારણીધારક દ્વારા

તેની ભારત બહાર સ્થિત શાખા કચેરી, ગોડાઉન અથવા સ્થાપનાને તેનું હસ્તાંતરણ કરવામાં આવ્યું હોય. કોઈપણ કિસ્સામાં, મહેસૂલ વિભાગે એવો દાવો પણ કર્યો નથી કે આવા તથ્યો ઉદ્ભવે છે અને તેથી આ સ્પષ્ટીકરણ લાગુ પડશે. બીજી બાબત એ છે કે આવા કિસ્સામાં પણ માલ અથવા વેપારી માલસામાનના મૂલ્યના હેતુ માટે જે સ્વીકારવાનું છે તે કસ્ટમ્સ અધિનિયમની કલમ ૫૦ ની ઉપકલમ (૧) માં ઉલ્લેખિત શિપિંગ બિલ અથવા નિકાસ બિલમાં જાહેર કરાયેલ મૂલ્ય છે. અહીં “માલ અથવા વેપારી માલસામાનનું મૂલ્ય” એવો શબ્દપ્રયોગ કરવામાં આવ્યો છે અને માલ અથવા વેપારી માલસામાનનું આવું મૂલ્ય પક્ષકારો વચ્ચે સંમત થયેલી અને વિદેશી ચલણમાં દર્શાવાયેલી કિંમત પણ હોઈ શકે છે. નિકાસ દસ્તાવેજોમાં દર્શાવ્યા મુજબ માલનું મૂલ્ય આમ સ્વીકારી લીધા પછી, આકારણીધારકને ભારતીય ચલણના પ્રમાણમાં વાસ્તવમાં કેટલી રકમ પ્રાપ્ત થાય તે રકમની વિદેશથી આવકની પરતફેરના સમય અને તે સમયે વિદેશી ચલણના ચોક્કસ વિનિમય દર પર નિર્ભર રહેશે.

૨૭. હવે અમે આવક વિભાગ તરફથી રજૂઆત કરનાર વકીલ દ્વારા અવતરણમાં મૂકાયેલા નિર્ણયનો ઉલ્લેખ કરીશું. [૨૦૦૩]૨૬૨ આઈટીઆર ૨૭૮ માં અહેવાલિત પાન્ડિયન કેમિકલ્સ લિ. વિ. કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સના મામલામાં પ્રશ્ન ઊભો થયો હતો કે ઔદ્યોગિક એકમ ચલાવવા માટે વીજ પુરવઠો મેળવવા હેતુથી વિદ્યુત બોર્ડ પાસે કરાયેલ થાપણ પરથી ઔદ્યોગિક એકમને મળતું વ્યાજ શું તેના વ્યવસાયમાંથી પ્રાપ્ત થયેલું ગણાવી શકાય કે નહીં. આ પરિપ્રેક્ષ્યમાં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે આવી આવક ઔદ્યોગિક એકમમાંથી

પ્રાપ્ત થયેલી ગણાવી શકાતી નથી અને તેથી અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળ કપાત માટે પાત્ર ગણાશે નહીં.

૨૮. [૨૦૦૯] ૩૧૭ આઈટીઆર ૨૧૮ (એસસી) માં અહેવાલિત લિબર્ટી ઇન્ડિયા વિ. કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સ ના મામલામાં, સર્વોચ્ચ અદાલતે જે પ્રશ્નનું પરીક્ષણ કર્યું હતું તે એ હતું કે શુલ્ક ડ્રૉ-બેકની આવકો અને શુલ્ક મુક્તિ પાસ બુકના લાભો, અધિનિયમની કલમ ૮૦આઈ, ૮૦આઈએ અથવા ૮૦આઈબી હેઠળ કપાતના હેતુસર પાત્ર ઔદ્યોગિક એકમના નેટ નફાનો ભાગ બને છે કે કેમ. આ સંદર્ભમાં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે “ડિરાઈલ્ડ ફોમ” શબ્દોનો અર્થક્ષેત્ર “એટ્રિબ્યુટેબલ ટુ” શબ્દોની તુલનામાં વધુ સંકુચિત છે અને “ડિરાઈલ્ડ ફોમ” અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ કરીને સંસદનો આશય પ્રથમ કક્ષાથી પરનાં સ્ત્રોતોને આવરી લેવાનો નહોતો.

૨૯. કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સ વિ. સ્ટર્લિંગ ફૂડ્સ, [૧૯૯૯] ૨૩૭ આઈટીઆર ૫૭૯ માં અહેવાલિત કેસમાં, અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે હકીકતો એવી હતી કે કરદાતા ઝીંગા અને સમુદ્રી આહારના પ્રોસેસિંગ તથા તેની નિકાસના વ્યવસાયમાં સંકળાયેલો હતો. તે પ્રક્રિયામાં કરદાતાએ ભારત સરકાર દ્વારા નિકાસ પ્રોત્સાહન યોજના હેઠળ આપવામાં આવેલા આયાત અધિકારો પ્રાપ્ત કર્યા હતા. કરદાતા આવા આયાત અધિકારોનો પોતે ઉપયોગ કરી શકતો હતો અથવા તે જ અન્યને વેચી શકતો હતો. કરદાતાએ આવા અધિકારો વેચીને આવક મેળવી હતી અને અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળ રાહત મેળવવા માટે તેવી આવકનો સમાવેશ કર્યો હતો. અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે આવી આવક

કરદાતાના ઔદ્યોગિક ઉપક્રમમાંથી ઉત્પન્ન થયેલી છે એવું કહી શકાય નહીં. હાલના કેસમાં, તેમ છતાં, અમે જાણીએ છીએ કે કરદાતાની આવકનો સ્ત્રોત નિકાસ હતો. ઉપાર્જનના આધારે, ચલણ વિનિમયના પ્રવર્તમાન દર મુજબ નિકાસની તારીખે જ આવક કરદાતાના હિસાબમાં પહેલેથી જ પ્રતિબિંબિત થઈ ગઈ હતી. ત્યારબાદની વધારાની આવક માત્ર વિદેશી ચલણના વિનિમય દરના ચઢાવ-ઉતારને કારણે પ્રાપ્ત થઈ હતી. તેથી, આવી આવક કરદાતાના નિકાસ વ્યવસાય સાથે સીધી રીતે સંબંધિત હતી અને એવું કહી શકાય નહીં કે તે પ્રથમ કક્ષાથી પર ધકેલાઈ ગઈ હતી.

૩૦. [૨૦૧૦] ૩૨૭ આઈટીઆર ૧૯(બોમ) માં અહેવાલિત કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સ વિ. શાહ ઓરિજિનલ્સના કેસમાં, બોમ્બે વડી અદાલતે એવો કેસ વિચાર્યો હતો જેમાં આકારણીધારક, જે નિકાસકાર હતો, તેને તેની એક્સચેન્જ અર્નર્સ ફોરેન કરન્સી (ઈઈએફસી) ખાતામાં નિકાસની આવકમાંથી નિર્ધારિત ટકાવારી રાખવાનો વિકલ્પ આપવામાં આવ્યો હતો. આકારણીધારકે નિકાસ સંબંધિત સંપૂર્ણ રકમ પ્રાપ્ત કરી હતી, પરંતુ તેની એક ભાગરકમ ઈઈએફસી ખાતામાં રાખી હતી. વિદેશી વિનિમય દરમાં ઉતાર-ચઢાવને કારણે આ રીતે અલગ રાખવામાં આવેલી તે રકમ બાબતે આકારણીધારકને ભારતીય રૂપિયામાં વધુ રકમ પ્રાપ્ત થઈ હતી. આ હકીકત અંગે સજાગ રહીને કે આકારણીધારકે નિકાસ વ્યવહારની સંપૂર્ણ આવક પ્રાપ્ત કરી લીધી હતી અને તે પછી આકારણીધારકે ઈઈએફસી ખાતામાં રાખેલી રકમને કારણે વિદેશી વિનિમયના ઉતાર-ચઢાવથી લાભ મેળવ્યો હતો, અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે એવો લાભ

આકારણીધારકના નિકાસ ધંધામાંથી ઉપજેલો ગણાવી શકાય નહીં. તેથી, આ કેસની મહત્વપૂર્ણ અને ભિન્નતા દર્શાવતી વિશેષતા એ છે કે આકારણીધારકે નિકાસ વેચાણની સંપૂર્ણ આવક પ્રાપ્ત કરી લીધી હતી. વિદેશી વિનિમયના ઉતાર-ચઢાવથી મળેલો લાભ આકારણીધારકે વેચાણનું પ્રતિફળ પ્રાપ્ત કર્યા પછી ઉત્પન્ન થયો હતો. આ પરિસ્થિતિની પૃષ્ઠભૂમિમાં, અદાલતે નીચે મુજબ ઠરાવ્યું અને નોંધ્યું હતું:-

૧૧. વર્તમાન મામલામાં કરદાતાએ નિર્વિવાદ રીતે નિકાસ વ્યવહારની સમગ્ર આવક પ્રાપ્ત કરી હતી. રિઝર્વ બેંક ઓફ ઇન્ડિયાએ નિકાસકારોની કેટલીક શ્રેણીઓને ઈ.ઈ.એફ.સી. ખાતામાં નિકાસ આવકનો નિશ્ચિત પ્રમાણમાં જથ્થો જાળવી રાખવાની સુવિધા મંજૂર કરી છે. ખાતાધારક દ્વારા સદ્ભાવનાપૂર્વકની ચુકવણીઓ માટે, નિર્ધારિત મર્યાદાઓ અને નિર્ધારિત શરતોને આધીન રહી, તે ખાતાની આવકનો ઉપયોગ કરવાનું રહે છે. જે કરદાતા નિકાસકાર છે, તેના પર કાયદા હેઠળ નિકાસ આવક ઈ.ઈ.એફ.સી. ખાતામાં જાળવી રાખવાની કોઈ ફરજ નથી, પરંતુ આ રિઝર્વ બેંક દ્વારા ઉપલબ્ધ કરાવવામાં આવેલી એક સુવિધા છે. આવકની વતનવાપસી થયા પછી નિકાસનો વ્યવહાર સર્વ દૃષ્ટિએ પૂર્ણ થઈ જાય છે. નિકાસકારના વિવેકાધિકાર પર નિર્ભર છે કે નિકાસ આવક સંપૂર્ણપણે રૂપિયા સમકક્ષ રૂપે પ્રાપ્ત કરવી કે તેનો કોઈ ભાગ ઈ.ઈ.એફ.સી. ખાતામાં રૂપાંતરયોગ્ય વિદેશી ચલણમાં જાળવી રાખવો. જે વિનિમય દરનો ચઢાવ-ઉતાર ઊભો થાય છે, તે અંગે આ વાત પર ભાર મૂકવો આવશ્યક છે કે તે નિકાસનો વ્યવહાર પૂર્ણ થયા પછી અને નિકાસકારને ચુકવણી પ્રાપ્ત થયા પછી ઊભો થાય

છે. નિકાસ વ્યવહાર પૂર્ણ થયા બાદ, વતનવાપસી પછી વેચનાર તે આવક સાથે શું કરે છે, તે તેની પસંદગીનો વિષય છે. ઈ.ઈ.એફ.સી. ખાતામાં વિનિમય દરનો ચઢાવ-ઉતાર નિકાસ પ્રવૃત્તિ પૂર્ણ થયા પછી ઊભો થાય છે અને તે નિકાસ વ્યવહાર સાથે એવો સન્નિહિત અને પ્રત્યક્ષ સંબંધ ધરાવતો નથી કે જેથી કલમ ૮૦એચ.એચ.સી. ની ઉપકલમ (૧) માં કરદાતા દ્વારા “પ્રાપ્ત થયેલ” તેવી અભિવ્યક્તિની અંદર તેનો સમાવેશ થઈ શકે. આકારણી અધિકારી અને આવકવેરા કમિશનર (અપીલ) બન્નેએ એક ભેદ દર્શાવ્યો છે, જેના પર ભાર મૂકવો યોગ્ય છે. બન્ને અધિકારીઓએ નોંધ્યું તેમ, વિનિમય દરનો ચઢાવ-ઉતાર નિકાસના વ્યવહાર બાદ ઊભો થયો હતો. અન્ય શબ્દોમાં કહીએ તો, વિનિમય દરનો ચઢાવ-ઉતાર નિકાસ આવકની વિલંબિત વસૂલીના કારણે થયો ન હતો. ઈ.ઈ.એફ.સી. ખાતામાં મળેલ રકમ જમા કરાવવી અને તેમાંથી ઊભો થયેલો વિનિમય દરનો ચઢાવ-ઉતાર, માલ અથવા વેપારી માલની નિકાસમાંથી કરદાતાને પ્રાપ્ત થયેલ નફાના ભાગરૂપે ગણાવી શકાય નહીં.

૩૧. યુનિવર્સલ રેડિયેટર્સ વિ. કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સ, જે [૧૯૯૩]૨૦૧ આઈ.ટી.આર. ૮૦૦ માં અહેવાલિત છે, તે કેસમાં નિર્ધારિત કરદાતા રેડિયેટરોના ઉત્પાદનના વ્યવસાયમાં સંકળાયેલ હતો. તે હેતુસર નિર્ધારિત કરદાતા ઇંગ્લેન્ડ્સ આયાત કરતો હતો. પરિવહન દરમિયાન પાકિસ્તાનના સત્તાધિકારીઓએ માલ જપ્ત કર્યો હતો. વીમા કંપનીએ દાવો પતાવ્યો હતો. ભારતીય રૂપિયાનું અવમૂલ્યન થવાને કારણે, દાવાના પતાવટની તારીખે ગણવામાં આવેલી રકમ કરતાં વધુ રકમ નિર્ધારિત કરદાતાને ભારતીય ચલણમાં પ્રાપ્ત થઈ હતી.

નિર્ધારિત કરદાતાએ દલીલ કરી કે તે તફાવત કરપાત્ર નથી. આ પૃષ્ઠભૂમિમાં, અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે નિર્ધારિત કરદાતા ઇંગ્લેન્ડની ખરીદી અને વેચાણના વ્યવસાયમાં સંકળાયેલ નહોતો અને તેથી વીમાકર્તાએ નિર્ધારિત કરદાતાને ચૂકવેલ વળતર કોઈ વેપારી કે વ્યવસાયિક પ્રવૃત્તિ માટે નહોતું, પરંતુ ગુમ થયેલા માલનું નાણાંમાં યોગ્ય સમકક્ષ હતું, તેમ છતાં તેવી પ્રાપ્તિ કરપાત્ર હતી.

૩૨. પરિસ્થિતિઓ હેઠળ, અમે ટ્રિબ્યુનલના ચુકાદાઓમાં કોઈ ત્રુટિ જોવા નથી મળતી.

૩૩. આવક વિભાગ તરફથી રજૂ થયેલ વિદ્વાન વકીલ શ્રી નિતિન મહેતાએ, જોકે, એવી દલીલ કરી કે વિદેશી વિનિમય દરના ઉતાર-ચઢાવથી થતો લાભ વિવિધ પરિસ્થિતિઓમાં ઊભો થઈ શકે છે, અને તેમાંથી બધી પરિસ્થિતિઓ અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળ આવરી લેવામાં આવતી હોવી જરૂરી નથી. પ્રાથમિક રીતે, અમે એવી કોઈ ભિન્નતા સંભવ જણાતી નથી કે જે જુદી જુદી પરિસ્થિતિઓના આધારે ઊભી કરી શકાય, જેમાં વિદેશી વિનિમય દરના ઉતાર-ચઢાવનું પરિણામરૂપ લાભ પ્રાપ્ત થાય. અમને આ બાબતની જાગૃતિ છે કે કાયદો આયાતકાર અથવા નિકાસકારને વિદેશી વિનિમય દરના ઉતાર-ચઢાવના જોખમ સામે હેજિંગ કરવાની મંજૂરી આપે છે. તેથી, નિકાસકાર પોતાના હિતના સંરક્ષણ માટે અને વ્યાપારી દૃષ્ટિએ સાવચેત અને યોગ્ય માનવામાં આવે તેવા પગલાં લઈ શકે છે જેથી વિદેશી વિનિમય દરમાં ભારે ઉતાર-ચઢાવથી પોતાને બચાવી શકે, અને આ પ્રક્રિયામાં અનુકૂળ ચલણ દરની વલણોની સ્થિતિમાં લાભની સંભાવનાને પણ મર્યાદિત કરી શકે. તેમ છતાં, વિદેશી વિનિમય દરમાં

થયેલો પરિણામરૂપ લાભ હજી પણ આકારણીધારકે કરેલી નિકાસને કારણે જ ગણાશે. કોઈપણ સ્થિતિમાં, આવા કોઈ તથ્યોનું નોંધાણ આમાંથી કોઈ પણ કેસમાં આકારણી અધિકારીએ કર્યું નથી. તેથી, અમે આવી કલ્પિત દલીલ વિચારણા માટે સ્વીકારવાના નથી.

૩૪. પરિણામે, પ્રશ્નનું ઉત્તર આસેસીઓના પક્ષમાં અને રેવન્યુના વિરોધમાં આપવામાં આવે છે. તમામ ટેક્સ અપીલો નામંજૂર કરવામાં આવે છે.

(અકિલ કુરેશી, જે.)

(એમએસ સોનિયા ગોકાણી, જે.)

સુધીર

Translation of this judgment is provided by M/s Hyperlink E-
Solutions Pvt. Ltd.

=====

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

DISCLAIMER: The translated judgement 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 judgement shall be authentic and shall hold the field for the purpose of execution and implementation.