<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 ઉદ્ધેશો 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.

===

અમદાવાદ ખાતે ગુજરાતની ઉચ્ચ અદાલતમાં

આર/ટેક્સ એપ્લિકેશન નંબર ૧૯૨/૨૦૧૯

મંજૂરી અને સહી માટેઃ

માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી જે. બી. પારડીવાલા

અને

માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી એ. સી. રાવ

===

૧	શું સ્થાનિક અખબારોના પત્રકારોને ચુકાદો જોવાની મંજૂરી આપવામાં આવી શકે છે?	**હા**
૨	પત્રકાર રીફર કરવામાં આવે કે નહીં?	**હા**
૩	શું માનનીય ન્યાયમૂર્તિઓ ચુકાદાની વાજબી નકલ	ના

	જોવા માંગે છે?	
૪	શું આ કેસમાં ભારતના બંધારણના અર્થઘટન અથવા તે હેઠળ કરવામાં આવેલા કોઈપણ આદેશ અંગે કાયદાના નોંધપાત્ર પ્રશ્નનો સમાવેશ થાય છે?	ના

==

આવકવેરાના મુખ્ય કમિશનર ૧

વિરુદ્ધ

ડિશમન ફાર્માસ્યુટિકલ્સ એન્ડ કેમિકલ્સ લિમિટેડ

==

ઉપસ્થિતિ:

અપીલકર્તા (ઓ) નંબર ૧ તરફે એમ. આર. એસ. મૌના એમ. ભટ્ટ (૧૭૪)

સામાવાળા (ઓ) નંબર ૧ તરફે શ્રી તુષાર પી. હેમાની, સાથે સુશ્રી વૈભવી કે પારીખ સાથે સુશ્રી આદીતી શેઠ વકિલો (૩૨૩૮)

==

કોરમઃ **માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી જે.બી. પારડીવાલા**

અને

માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી એ.સી. રાવ

તારીખઃ ૨૪/૦૬/૨૦૧૯

મૌખિક ચુકાદો

(દ્વારા: માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી જે.બી. પારડીવાલા)

૧. આવકવેરા અધીનિયમ, ૧૯૬૧ની કલમ ૨૬૦–એ હેઠળની આ કર અપીલ મહેસૂલ વિભાગ દ્વારા દાખલ કરવામાં આવી છે, જે આવકવેરા અપીલ ટ્રિબ્યુનલ, અમદાવાદ 'ડી' બેંચ, અમદાવાદ દ્વારા આકારણી વર્ષ ૨૦૦૬–૦૭ માટે આઈટીએ નં. ૭૭૩–અહદ–૨૦૧૧ માં ૨૩ મે ૨૦૧૮ ના રોજ પસાર કરવામાં આવેલા આદેશ સામે નિર્દેશિત છે.

૨. મહેસૂલ વિભાગ દ્વારા કાયદાના નીચે મુજબના પ્રશ્નો રજૂ કરવામાં આવ્યા છે:

[એ] શું અપીલ ટ્રિબ્યુનલે કાયદા અને તથ્યોની દ્રષ્ટિએ એ બાબત ધ્યાને લીધા વિના, પૂર્વ સમયગાળાના ખર્ચ ને મજરે આપ્યા બાદ માત્ર ચોખ્ખી આવક ઉમેરવાનો નિર્દેશ આપીને ભૂલ કરી છે કે કરદાતા પૂર્વ

સમયગાળાની આવક શીર્ષક હેઠળ દર્શાવેલ ચોક્કસ આવક મેળવવા માટે ખર્ચ થયો હતો તે સાબિત કરવામાં અસમર્થ રહ્યા છે?

[બી] શું એપેલેટ ટ્રિબ્યુનલે કાયદાની કલમ ૪૦(એ)(i) હેઠળ રૂ. ૧,૧૨,૦૧,૮૬૯/ ની રકમના ડિસક્લેવરન્સને રદ કરવામાં કાયદા અને તથ્યોમાં ભૂલ કરી છે, તે સમજ્યા વિના કે કરદાતાએ કલમ ૧૯૫ હેઠળ ટીડીએસ ન કપાત માટે કોઈ અરજી દાખલ કરી નથી?

[સી] શું અપીલ ટ્રિબ્યુનલે કાયદા અને તથ્યોની દ્રષ્ટિએ અસૂલ ન થયેલ નિકાસને કુલ ટર્નઓવરમાંથી બાદ કરવાનો આકારણી અધિકારીને નિર્દેશ આપીને ભૂલ કરી છે, એ બાબત ધ્યાને લીધા વિના કે ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા અપનાવેલ સૂત્ર આખી વ્યવસ્થાને અમલમાં ન મૂકી શકાય તેવી બનાવી દેશે, કારણ કે કરદાતા જે ટર્નઓવર માટે વેચાણની રકમ અસૂલ થઈ નથી તેના માટે પણ કલમ ૧૦બી હેઠળની કપાત માટે હકદાર બની જશે?

[ડી] શું અપીલ ટ્રિબ્યુનલે આકારણી અધિકારીને અન્ય આવકને અધીનિયમની કલમ ૧૦બી હેઠળ કપાત માટે પાત્ર ગણવાનો નિર્દેશ આપીને કાયદા અને તથ્યોની દ્રષ્ટિએ ભૂલ કરી છે?

૩. રેકોર્ડ પરની વિગતો પરથી જણાય છે કે એ.વાય. ૨૦૦૬–૦૭ માટેની આવકનું રિટર્ન કરદાતા દ્વારા ૩૧ ડિસેમ્બર ૨૦૦૬ ના રોજ રૂ. ૯,૫૫,૮૪,૯૭૯/– ની કુલ આવક દર્શાવીને ફાઈલ કરવામાં આવ્યું હતું. આંતરરાષ્ટ્રીય વ્યવહારોને લગતો અધીનિયમની કલમ ૯૨(ઈ) હેઠળનો રિપોર્ટ ફોર્મ નં. ૩સીબી માં પણ રજૂ કરવામાં આવ્યો હતો. રિટર્ન અધીનિયમની કલમ ૧૪૩(૧) હેઠળ પ્રોસેસ કરવામાં આવ્યું હતું. અધીનિયમની કલમ ૧૪૩(૨) હેઠળની નોટિસ ૧૮ ડિસેમ્બર ૨૦૦૭ ના રોજ જારી કરવામાં આવી હતી અને કરદાતાને યોગ્ય રીતે બજાવવામાં આવી હતી.

૪. મુખત્વે, આકારણી અધિકારી સમક્ષ નીચેના ચાર મુદ્દાઓ આવ્યા હતા:

(i) પૂર્વ સમયગાળાનો ખર્ચ અને પૂર્વ સમયગાળાની આવક.

(ii) અધીનિયમની કલમ ૪૦(એ)(i) હેઠળ કરવામાં આવેલ અસ્વીકૃતિ.

(iii) જે વેચાણની રકમ અસૂલ થઈ નથી તે ટર્નઓવર સંબંધિત કલમ ૧૦(બી) હેઠળની કપાત.

(iv) અધીનિયમની કલમ ૧૦(બી) હેઠળ કપાત માટે પાત્ર અન્ય આવક.

➢ <u>કાયદાનો પ્રથમ પ્રશ્ન:</u>

પ. પૂર્વ સમયગાળાના ખર્ચાઓ અંગે આકારણી અધિકારીએ નીચે મુજબ ઠરાવ્યું હતું:

"પ.૩ વૈકલ્પિક રજૂઆત કરતી વખતે, કરદાતાએ સ્વીકાર્યું છે કે ઓછામાં ઓછું ખર્ચ કરતાં વધારાની પૂર્વ સમયગાળાની આવક પર કર લાદવો જરૂરી છે. આ અંગે કોઈ વિવાદ રહેતો નથી. વધુમાં, વર્તમાન વર્ષમાં ખર્ચના સ્પષ્ટીકરણ અંગે કોઈ પુરાવા રજૂ કરવામાં આવ્યા નથી. અગાઉના વર્ષમાં ખર્ચની જોગવાઈ ન કરવા માટે કોઈ બિલ, વાઉચર કે કારણો રજૂ કરાયા નથી. તમામ ખર્ચાઓ માટે યોગ્ય જોગવાઈ કરવા માટે પૂરતા લાંબા સમય પછી સામાન્ય રીતે હિસાબોને આખરી ઓપ આપવામાં આવે છે. તેથી, સ્વીકૃતિ અંગેનું આ સામાન્ય નિવેદન ગ્રાહ્ય નથી.

પ.૪ એકવાર એવું ઠરાવવામાં આવે કે પૂર્વ સમયગાળાના ખર્ચને મંજૂર કરી શકાય નહીં, તો એ વિચારવું રહેશે કે શું પૂર્વ સમયગાળાની આવકને તેની સામે મજરે આપી શકાય કે કેમ. આવક સાથેનો વ્યવહાર ખર્ચ જેવો રહેશે નહીં. જ્યારે ખર્ચ ચાલુ વર્ષનો ન હોવાથી અસ્વીકાર્ય છે, ત્યારે

આવકને મેળવેલ અથવા પ્રાપ્ત થયેલ ધોરણે કરપાત્રતાના સિદ્ધાંત પર કુલ આવકમાં સમાવિષ્ટ કરવી પડશે. અગાઉના વર્ષમાં પ્રાપ્તિના આધારે તેના પર કર લાદવામાં આવ્યો ન હોવાથી, તેને પ્રાપ્તિના આધારે કરપાત્ર બનાવવી પડશે. તેમના માટે અલગ નિયમો લાગુ પડતા હોવાથી, તેમને ચોખ્ખી કરી શકાય નહીં.

૫.૫ આ સંજોગોમાં, પૂર્વ સમયગાળાના ખર્ચને ચોખ્ખો કરવાનો દાવો રદ કરવામાં આવે છે અને પૂર્વ સમયગાળાની આવક સામે પૂર્વ સમયગાળાના ખર્ચને મજરે આપવાનું અસ્વીકાર્ય છે. આથી રૂ. ૪૬,૫૦,૬૪૮/- ઉમેરવામાં આવે છે, જે આ વર્ષે અથવા અગાઉના વર્ષોમાં કર માટે દર્શાવવામાં ન આવેલ પૂર્વ સમયગાળાની આવક છે. કરદાતાએ કર માટે દર્શાવેલ નફામાં પૂર્વ સમયગાળાના ખર્ચાઓ ઉધાર્યા ન હોવાથી, હવે ગણતરી કરેલ આવકમાં કોઈ કપાત કરવામાં આવતી નથી. આવકની અચોક્કસ વિગતો આપવા બદલ કલમ ૨૭૧(૧)(સી) હેઠળ પેનલ્ટીની કાર્યવાહી અલગથી શરૂ કરવામાં આવે છે."

૬. આમ, આકારણી અધિકારીએ શોધી કાઢ્યું કે કરદાતાએ રૂ. ૩,૩૯,૫૩૪/- ને ચોખ્ખી પૂર્વ સમયગાળાની આવક એટલે કે રૂ. ૪૬,૫૦,૬૪૨/- ની પૂર્વ સમયગાળાની આવકમાંથી રૂ. ૪૩,૧૧,૧૧૪/- ના પૂર્વ સમયગાળાના ખર્ચ

બાદ કરીને જમા કર્યા હતા. આકારણી અધિકારીએ એવો દ્રષ્ટિકોણ અપનાવ્યો કે વિચારણા હેઠળના વર્ષ દરમિયાન "પૂર્વ સમયગાળાની આવક" કરપાત્ર હતી, પરંતુ "પૂર્વ સમયગાળાના ખર્ચ" ગ્રાહ્ય ન હતા. આવા સંજોગોમાં, આકારણી અધિકારીએ "પૂર્વ સમયગાળાની આવક" ના સંદર્ભમાં રૂ. ૪૬,૫૦,૬૪૮/- નો ઉમેરો કર્યો અને આવી પૂર્વ સમયગાળાની આવક સામે પૂર્વ સમયગાળાના ખર્ચને મજરે આપવાનો ઈનકાર કર્યો. આકારણી અધિકારીએ એવા આધારે મજરે આપવાનો ઈનકાર કર્યો કે આવી આવક અને ખર્ચ માટે અલગ નિયમો લાગુ પડે છે.

૭. કરદાતા દ્વારા દાખલ કરવામાં આવેલી અપીલમાં, સીઆઈટી(એ) એ એવા આધારે ઉમેરાની પુષ્ટિ કરી કે કોઈ પરસ્પર સંબંધ અથવા જોડાણના અભાવે પૂર્વ સમયગાળાના ખર્ચને પૂર્વ સમયગાળાની આવક સામે સરભર કરી શકાય નહીં. સીઆઈટી(એ) ના અવલોકનો નીચે મુજબ છે:

> *"૩.૫ મેં કેસના તથ્યો, આકારણી આદેશ અને અપીલકર્તાની રજૂઆતો ધ્યાને લીધી છે. અપીલકર્તાએ સંપૂર્ણ પૂર્વ સમયગાળાની આવકનો હિસાબ આપ્યો ન હતો કારણ કે તેઓ પૂર્વ સમયગાળાના ખર્ચ સામે સરભર થયેલ છે. પૂર્વ સમયગાળાની આવકની વિગતો અને પ્રકૃતિ આપવામાં આવી નથી, તેથી એવું કહી શકાય નહીં કે પૂર્વ સમયગાળાની*

આવક પૂર્વ સમયગાળાના ખર્ચ સાથે સંબંધિત છે. કોઈ સંબંધના અભાવે, પૂર્વ સમયગાળાના ખર્ચને પૂર્વ સમયગાળાની આવક સામે સરભર કરી શકાય નહીં. કોઈપણ સંજોગોમાં, અપીલકર્તા દ્વારા મેળવેલ કે પ્રાપ્ત થયેલ કોઈપણ આવક કરપાત્ર છે, સિવાય કે તે અગાઉના વર્ષમાં કરપાત્ર થઈ ચૂકી હોય. એ વિવાદમુક્ત છે કે પૂર્વ સમયગાળાની આવક પર અગાઉના વર્ષમાં કર લાદવામાં આવ્યો નથી, તેથી તે આ વર્ષ દરમિયાન કર માટે રજૂ કરવી પડશે. આ આવકનો પૂર્વ સમયગાળાના ખર્ચ સાથે કોઈ સંબંધ ન હોવાથી, તેને તેની સામે મજરે આપી શકાય નહીં. તદનુસાર, હું આકારણી અધિકારી સાથે સંમત છું કે પૂર્વ સમયગાળાની આવક સામે પૂર્વ સમયગાળાના ખર્ચનું કોઈ સરભર કરવું શક્ય નથી જે આ વર્ષે કરપાત્ર છે. તેથી આ ગ્રાઉન્ડ રદ કરવામાં આવે છે."

૮. ટ્રિબ્યુનલ સમક્ષની આગળની અપીલમાં, આઈટીએટી એ ઠરાવ્યું કે આવકની આકારણી સંસ્થા સ્તરે કરવામાં આવી રહી હતી. વિવિધ શીર્ષકો હેઠળ ઉધારવામાં આવેલ તમામ ખર્ચ ચોક્કસ પ્રાપ્તિ સંબંધિત નક્કી કરી શકાય નહીં. આઈટીએટી એ એવો દ્રષ્ટિકોણ અપનાવ્યો કે એકવાર કરદાતા પૂર્વ સમયગાળાની આવક રજૂ કરે છે, તો પછી વિવિધ શીર્ષકો હેઠળ થયેલા ખર્ચને તે આવક સામે મજરે આપવો જોઈએ અને માત્ર ચોખ્ખી આવક જ ઉમેરવી જોઈએ.

૯. ઉપરોક્ત સંદર્ભમાં આઇટીએટી ના અવલોકનો નીચે મુજબ છે:

"અમે બંને પક્ષોની રજૂઆતો ધ્યાને લીધી છે. અમે શોધીએ છીએ કે કરદાતાની આવકની આકારણી સંસ્થા સ્તરે કરવામાં આવી રહી છે. વિવિધ શીર્ષકો હેઠળ ઉધારાયેલ તમામ ખર્ચ ચોક્કસ પ્રાપ્તિ સંબંધિત નક્કી કરી શકાય નહીં. એકવાર કરદાતા એક સંસ્થા તરીકે પૂર્વ સમયગાળાની આવક રજૂ કરી રહ્યો હોય, તો તેના પૂર્વ સમયગાળાના ખર્ચને માત્ર એવું અવલોકન કરીને અસ્વીકાર કરી શકાય નહીં કે પૂર્વ સમયગાળાની આવક હેઠળ દર્શાવેલ ચોક્કસ પ્રાપ્તિ મેળવવા માટે આ ખર્ચ થયો હતો કે કેમ તે નિશ્ચિત નથી. અમારા મતે, જો કરદાતા પૂર્વ સમયગાળાની આવક રજૂ કરી રહ્યો હોય, તો વિવિધ શીર્ષકો હેઠળ થયેલો ખર્ચ તે આવક સામે મજરે આપવો જોઈએ. તેથી, અમારો દ્રષ્ટિકોણ છે કે રૂ. ૩,૩૯,૫૩૪/- ની ચોખ્ખી તફાવત રકમ કરદાતાની આવક તરીકે ગણવી જોઈએ. અમે આંકડાકીય હેતુ માટે અપીલના આ બંને મુદ્દાઓને મંજૂર કરીએ છીએ અને એઓ ને પૂર્વ સમયગાળાની આવક સામે પૂર્વ સમયગાળાના ખર્ચને મજરે આપવાનો નિર્દેશ આપીએ છીએ અને કરદાતાની કુલ આવકમાં માત્ર ચોખ્ખી આવક જ ઉમેરવાની રહેશે."

૧૦. મહેસૂલ વિભાગ તરફથી ઉપસ્થિત વરિષ્ઠ સ્ટેન્ડિંગ કાઉન્સેલ શ્રી મનીષ ભટ્ટે ભારપૂર્વક સબમિટ કર્યું કે પૂર્વ સમયગાળાના ખર્ચ અંગે અપીલ ટ્રિબ્યુનલનો નિર્ણય ભૂલભરેલો છે. શ્રી ભટ્ટે આંગળી ચીંધી કે આકારણી કાર્યવાહી દરમિયાન આકારણી અધિકારીના ધ્યાને આવ્યું હતું કે કરદાતાએ પીબીટી ચોખ્ખા આંકડા નીચે રૂ. ૩,૩૯,૫૩૪/- ની રકમ જમા કરી હતી. કરદાતાએ સ્વીકાર્યું કે તે અગાઉના વર્ષો સંબંધિત હતું અને વ્યવસાયના જથ્થાને ધ્યાનમાં રાખીને, અગાઉના વર્ષો સંબંધિત ઉધાર અને જમા હોવાની સંભાવના હતી. શ્રી ભટ્ટે રજૂઆત કરી કે ચાલુ વર્ષમાં ખર્ચના સ્વીકૃતિ સંબંધિત કોઈ પુરાવા કે આધાર નથી. શ્રી ભટ્ટના જણાવ્યા મુજબ, એકવાર આકારણી અધિકારી એવા નિષ્કર્ષ પર આવ્યા કે પૂર્વ સમયગાળાના ખર્ચને મંજૂર કરી શકાય નહીં, તો તેને પૂર્વ સમયગાળાની આવક સામે મજરે આપી શકાય નહીં. જ્યારે ખર્ચ પ્રશ્નાસ્પદ વર્ષનો ન હોવાથી અસ્વીકાર્ય હતો, ત્યારે આવકને પ્રાપ્તિ કે મેળવેલ ધોરણે કરપાત્રતાની કુલ આવકમાં સમાવિષ્ટ કરવી જોઈતી હતી.

૧૧. બીજી તરફ, કરદાતા વતી ઉપસ્થિત વિદ્વત્ વકીલ શ્રી તુષાર હેમાણીએ સબમિટ કર્યું કે ઉમેરાની પુષ્ટિ કરવા માટે આકારણી અધિકારી અને સીઆઈટી(એ) દ્વારા આપવામાં આવેલું એકમાત્ર કારણ એ છે કે પૂર્વ સમયગાળાની આવક અને ખર્ચ વચ્ચે કોઈ જોડાણ અથવા તો પરસ્પર સંબંધ નથી, અને તેથી મજરે આપવાનું નકારવામાં આવ્યું હતું. શ્રી હેમાણીના જણાવ્યા

અનુસાર, વ્યાવસાયિક ખર્ચનો દાવો કરવા માટે કોઈ જોડાણ દર્શાવવાની કોઈ કાનૂની જવાબદારી નથી. શ્રી હેમાણીએ અધીનિયમ, ૧૯૬૧ની કલમ ૩૭(૧) અને ૫૭ પર આધાર રાખ્યો હતો. શ્રી હેમાણીના જણાવ્યા મુજબ, આઈટીએટી એ એવો દ્રષ્ટિકોણ અપનાવવામાં કોઈ ભૂલ નથી કરી, કાયદાકીય ભૂલ તો દૂરની વાત છે, કે એકવાર પૂર્વ સમયગાળાને ધ્યાનમાં લેવામાં આવ્યો, તો ખર્ચાઓ પણ સ્વીકારવા જોઈએ.

➢ "પૂર્વ સમયગાળા" ની વિભાવના અને તેની હિસાબી સારવાર:

૧૨. કંપનીઝ એક્ટ, ૧૯૫૬ની કલમ ૨૦૯ મુજબ, દરેક કંપનીએ દ્વિ-નોંધી નામા પદ્ધતિ અને સંચિત પદ્ધતિને અનુસરીને પોતાના હિસાબી ચોપડાઓ તૈયાર કરવા અને જાળવવા જરૂરી છે. હિસાબી વર્ષ / નાણાકીય વર્ષના અંતે, નાણાકીય પત્રકો તૈયાર કરવામાં આવે છે જે નાણાકીય સ્થિતિ સંબંધિત નાણાકીય માહિતી પૂરી પાડે છે. કંપનીઝ એક્ટ, ૧૯૫૬ની કલમ ૨૧૧ મુજબ, દરેક કંપનીએ પોતાનું નફા-નુકસાન ખાતું અને સરવૈયું તૈયાર કરતી વખતે ચાર્ટર્ડ એકાઉન્ટન્ટ્સ એક્ટ, ૧૯૪૯ હેઠળ રચાયેલ ઈન્સ્ટિટ્યૂટ ઓફ ચાર્ટર્ડ એકાઉન્ટન્ટ્સ ઓફ ઈન્ડિયા દ્વારા ભલામણ કરાયેલ એકાઉન્ટિંગ સ્ટાન્ડર્ડ્સ, અથવા [કંપનીઝ એક્ટ, ૨૦૧૩ની કલમ ૨૧૦એ ની ઉપ-કલમ (૧) હેઠળ સ્થપાયેલ નેશનલ એડવાઈઝરી કમિટી ઓન એકાઉન્ટિંગ સ્ટાન્ડર્ડ્સની

સલાહથી કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા નિર્ધારિત એકાઉન્ટિંગ સ્ટાન્ડર્ડ્સ] નું પાલન કરવાનું રહે છે. એકાઉન્ટિંગ સ્ટાન્ડર્ડ ૫ "સમયગાળા માટેનો ચોખ્ખો નફો કે નુકસાન, પૂર્વ સમયગાળાની વિગતો અને હિસાબી નીતિઓમાં ફેરફારો", પૂર્વ સમયગાળાની વિગતોના મુદ્દા સાથે વ્યવહાર કરે છે. પેરા ૪.૩ દ્વારા, તે પૂર્વ સમયગાળાની વિગતોને એવી આવક અથવા ખર્ચની વિગતો તરીકે વ્યાખ્યાયિત કરે છે જે એક અથવા વધુ પૂર્વ સમયગાળાના નાણાકીય પત્રકો તૈયાર કરવામાં ભૂલો અથવા ક્ષતિઓના પરિણામે વર્તમાન સમયગાળામાં ઉદ્ભવે છે. તે નીચે મુજબ વંચાય છે:

> *"૪.૩ પૂર્વ સમયગાળાની વિગતો એ એવી આવક અથવા ખર્ચ છે જે એક અથવા વધુ પૂર્વ સમયગાળાના નાણાકીય પત્રકો તૈયાર કરવામાં ભૂલો અથવા ક્ષતિઓના પરિણામે વર્તમાન સમયગાળામાં ઉદ્ભવે છે."*

એકાઉન્ટિંગ સ્ટાન્ડર્ડનો પેરા ૧૫ સૂચવે છે કે પૂર્વ સમયગાળાની વિગતોની પ્રકૃતિ અને રકમ નફા–નુકસાનના પત્રકમાં અલગથી એવી રીતે દર્શાવવી જોઈએ જેથી વર્તમાન નફા કે નુકસાન પર તેમની અસર સમજી શકાય. સ્ટાન્ડર્ડનો પેરા ૧૬ પોતાને એ આવક અથવા ખર્ચની વિગતો સુધી મર્યાદિત રાખે છે જે એક અથવા વધુ પૂર્વ સમયગાળાના નાણાકીય પત્રકો તૈયાર કરવામાં

ભૂલો અથવા ક્ષતિઓના પરિણામે વર્તમાન સમયગાળામાં ઉદ્ભવે છે. પૂર્વ સમયગાળાની વિગતોના કેટલાક ઉદાહરણો નીચે મુજબ છે:

ખર્ચ અથવા આવકની જોગવાઈ કરવામાં ગણતરીની ભૂલ.

આવક અથવા ખર્ચનો હિસાબ આપવાનું ચૂકી જવું.

હાથ ધરાયેલ પ્રવાસ માટે મુસાફરી ખર્ચની જોગવાઈ ન કરવી.

અગાઉના વર્ષમાં મળવાપાત્ર પગારની જોગવાઈ ન કરવી.

ઘસારાનો ખોટો દર લાગુ કરવો.

ઓપરેટિંગ લીઝને ફાઇનાન્સ લીઝ તરીકે ગણવી.

કાર્યશીલ મૂડી પર મેળવેલ ધીરાણના વ્યાજનું મૂડીકરણ.

૧૩. અધીનિયમની કલમ ૩૭(૧) નીચે મુજબ છે:

***"૩૭. સામાન્ય –** (૧) કોઈપણ ખર્ચ (કલમ ૩૦ થી ૩૬ માં વર્ણવેલ પ્રકૃતિનો ખર્ચ ન હોય અને કરદાતાનો મૂડી ખર્ચ કે અંગત ખર્ચ ન હોય), જે વ્યવસાય અથવા વ્યવસાયના હેતુઓ માટે સંપૂર્ણ અને વિશિષ્ટ રીતે કરવામાં આવ્યો હોય તેને "વ્યવસાય અથવા વ્યવસાયના નફા અને લાભો" શીર્ષક હેઠળ આકારણીપાત્ર આવકની ગણતરી કરતી વખતે મંજૂર કરવામાં આવશે."*

આથી, અધીનિયમની કલમ ૩૭ હેઠળ માત્ર એટલી જ આવશ્યકતા છે કે ખર્ચ (મૂડી કે અંગત નહીં) વ્યવસાય કે વ્યવસાયના હેતુઓ માટે થયેલ હોવો જોઈએ. આવા ખર્ચનો દાવો કરવા માટે ચોક્કસ ખર્ચ કોઈ ચોક્કસ આવક સાથે સંબંધિત છે તે દર્શાવવાની જરૂર નથી. વધુમાં, જો ધારાસભાનો આવો કાનૂની શરત રાખવાનો ઈરાદો હોત, તો અધીનિયમની કલમ ૫૭(iii) માં કર્યા મુજબ કલમનું ઘડતર તે રીતે કર્યું હોત.

૧૪. અધીનિયમની કલમ ૫૭ નીચે મુજબ છે:

> ***"૫૭. કપાતો –*** *"અન્ય સ્ત્રોતોમાંથી આવક" શીર્ષક હેઠળ કરપાત્ર આવકની ગણતરી નીચેની કપાતો કર્યા પછી કરવામાં આવશે, એટલે કે:–*
>
> *(iii) આવી આવક મેળવવા અથવા કમાવવાના હેતુ માટે સંપૂર્ણ અને વિશિષ્ટ રીતે કરવામાં આવેલ અન્ય કોઈ પણ ખર્ચ (મૂડી ખર્ચની પ્રકૃતિનો ન હોય તેવો)."*

૧૫. અમારો એવો દ્રષ્ટિકોણ છે કે એકવાર પૂર્વ સમયગાળાની આવક કરપાત્ર ગણવામાં આવે, તો પૂર્વ સમયગાળાના ખર્ચને પણ મજરે આપવાની મંજૂરી આપવી જોઈએ.

૧૬. ઉપરોક્ત સંદર્ભમાં, અમે દિલ્હી હાઈકોર્ટના કમિશનર ઓફ ઇનકમ ટેક્સ, દિલ્હી વિ. શ્રી રામ હોન્ડા પાવર ઇક્વિપ [૨૦૦૭] ૧૫૮ ટેક્સમેન ૪૭૪ (દિલ્હી) ના કેસમાં આપેલા નિર્ણયનો સંદર્ભ અને આધાર લઈ શકીએ છીએ. અમે નીચેના અવલોકનો ટાંકીએ છીએ:

> *"૨૫.૫ સરભર/ચોખ્ખું કરવાનો મૂળભૂત સિદ્ધાંત તાર્કિક રીતે આકર્ષિત થતો જણાય છે કારણ કે કોઈ પણ સમજદાર વ્યાપારી આવી આવક મેળવવા માટે થયેલા ખર્ચ સિવાય વ્યાજની આવક પર કર લાદવાની મંજૂરી આપશે નહીં. વ્યાજ, કમિશન, બ્રોકરેજ વગેરે દ્વારા મળતી રકમો પછીના 'આવા કોઈપણ નફાનો સમાવેશ થાય છે' શબ્દો એ વાતનો સ્પષ્ટ સંકેત છે કે વ્યાવસાયિક નફો મેળવવામાં માત્ર ચોખ્ખું વ્યાજ જ સમાવિષ્ટ કરી શકાશે.*
>
> *૨૫.૬ એકવાર એકાઉન્ટિંગ સ્ટાન્ડર્ડ્સ તેમજ અધીનિયમમાં સમાવિષ્ટ જોગવાઈઓને લાગુ કરીને વ્યાવસાયિક આવક નક્કી થઈ જાય પછી,*

કરદાતાને અધીનિયમની કલમ ૩૭ ની શરતો અનુસાર આવી વ્યાવસાયિક આવક કમાવવાના હેતુ માટે થયેલા ખર્ચને કપાત તરીકે દાવો કરવાની મંજૂરી આપવામાં આવશે.

૨૫.૭ આ રજૂઆત માટે સીબીડીટી ના તારીખ ૧૯.૧૨.૧૯૯૧ ના પરિપત્ર નં. ૬૨૧ માંથી ટેકો મળે છે.

> '૩૨.૧૦ વર્તમાન સૂત્ર ઘણીવાર નિકાસ નફાનો વિકૃત આંકડો આપે છે જ્યારે વ્યાજ, કમિશન વગેરે જેવી પ્રાપ્તિઓ, જેમાં ટર્નઓવરનું તત્વ નથી, નફા–નુકસાન ખાતામાં સમાવવામાં આવે છે.
>
> ૩૨.૧૧ તેથી, એ સ્પષ્ટ કરવામાં આવ્યું છે કે કલમ ૮૦એચ.એચ.સી. ના હેતુ માટે "વ્યવસાયના નફા" માં બ્રોકરેજ, કમિશન, વ્યાજ, ભાડું, ચાર્જીસ અથવા સમાન પ્રકૃતિની અન્ય કોઈ પ્રાપ્તિનો સમાવેશ થશે નહીં. આ આવક મેળવવામાં કેટલોક ખર્ચ થયો હોઈ શકે છે, જે સામાન્ય કેસોમાં સામાન્ય ખર્ચનો ભાગ હોય છે, તેથી આ ખર્ચાઓને ધ્યાનમાં રાખીને આવી આવકમાંથી એડ–હોક ૧૦ ટકા કપાત પૂરી પાડવામાં આવે છે.''"

૧૭. વિદ્ધત્ વકીલ શ્રી હેમાણીએ પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઇનકમ ટેક્સ-૧ વિ. અદાણી ગેસ લિમિટેડ [ટેક્સ અપીલ નંબર ૯૦૦/૨૦૧૬, તારીખ ૧૧ જાન્યુઆરી ૨૦૧૭ ના રોજ નીતિ નિર્ણાયક] ના કેસમાં આ કોર્ટના નિર્ણય પર આધાર રાખ્યો, જેમાં આ કોર્ટ સમક્ષ વિચારણા માટે બે પ્રશ્નો આવ્યા હતા. તે નીચે મુજબ છે:

"એ. શું અપીલ ટ્રિબ્યુનલે કાયદા અને તથ્યોમાં અધીનિયમની કલમ ૩૫ડી હેઠળ પ્રાથમિક ખર્ચ તરીકે રૂ. ૧૦,૨૮,૦૨૮/- ની અસ્વીકૃતિ રદ કરીને ભૂલ કરી છે?
બી. શું અપીલ ટ્રિબ્યુનલે તથ્યો અને સંજોગોમાં મુદ્દાની યોગ્યતા ધ્યાનમાં લીધા વિના એઓ ને રૂ. ૧૫,૨૫,૭૪૬/- ના પૂર્વ સમયગાળાના ખર્ચને મજરે આપવાનો નિર્દેશ આપીને ભૂલ કરી છે?"

આ કોર્ટે નીચે મુજબ ઠરાવ્યું હતું:

"૩.૦. જ્યાં સુધી પ્રસ્તાવિત પ્રશ્ન નં. એ નો સંબંધ છે, તે અધીનિયમની કલમ ૩૫ડી હેઠળ પ્રાથમિક ખર્ચ તરીકે રૂ. ૧૦,૨૮,૦૨૮/- ની અસ્વીકૃતિ રદ કરવા અંગેનો છે. વિદ્વાન ટ્રિબ્યુનલે પેરા ૪ માં તેની સાથે

વ્યવહાર કર્યો છે અને એ હકીકતને ધ્યાનમાં રાખીને કે આ જ ખર્ચ અગાઉના આકારણી વર્ષમાં સ્વીકારવામાં આવ્યો હતો અને તેથી, ત્યારપછીના વર્ષમાં આવકવેરા અધીનિયમની કલમ ૩૫ડી હેઠળ પ્રાથમિક ખર્ચને અસ્વીકાર કરવાનું વિભાગ માટે ખુલ્લું રહેશે નહીં, વિદ્વાન ટ્રિબ્યુનલે આવકવેરા અધીનિયમની કલમ ૩૫ડી હેઠળ પ્રાથમિક ખર્ચ તરીકે રૂ. ૧૦,૨૮,૦૨૮/– ની અસ્વીકૃતિ રદ કરી છે. એ વિવાદમુક્ત છે કે અગાઉના આકારણી વર્ષમાં આ જ ખર્ચ સ્વીકારવામાં આવ્યો છે. શાશુન કેમિકલ્સ એન્ડ ડ્રગ્સ લિમિટેડ વિ. કમિશનર ઓફ ઈનકમ ટેક્સ–II, ચેન્નઈ [(૨૦૧૬) ૨૪૩ ટેક્સમેન ૪૭/૭૩ ટેક્સમેન.કોમ ૨૯૩(એસસી)] ના કેસમાં માન્નીય સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણયને ધ્યાનમાં લેતાં આ મુદ્દો મહેસૂલ વિભાગની વિરુદ્ધમાં આવરી લેવાયેલ છે. સાઈટેડ નિર્ણયમાં પણ, મુદ્દો અધીનિયમની કલમ ૩૫ડી હેઠળના દાવા અંગેનો હતો અને એવું જાણવા મળ્યું હતું કે પ્રથમ બે આકારણી વર્ષો માટે કરદાતા દ્વારા દાવો કરાયેલા ખર્ચને આકારણી અધિકારી દ્વારા મંજૂર કરવામાં આવ્યા હતા, આકારણી અધિકારી પછીના આકારણી વર્ષમાં તેને અસ્વીકાર કરી શક્યા ન હોત. સંજોગો અનુસાર, અધીનિયમની કલમ ૩૫ડી હેઠળ પ્રાથમિક ખર્ચની અસ્વીકૃતિ રદ કરવામાં વિદ્વાન ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા કોઈ ભૂલ કરવામાં આવી નથી. વિદ્વાન ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા અપનાવવામાં આવેલા દ્રષ્ટિકોણ સાથે અમે સંપૂર્ણપણે સંમત છીએ.

સંજોગો અનુસાર, પ્રશ્ન નં. ૧ એ નો જવાબ મહેસૂલ વિભાગની વિરુદ્ધમાં અને કરદાતાની તરફેણમાં આપવામાં આવે છે."

"૫.૦. અગાઉ ઉલ્લેખિત મુદ્દો આ જ કરદાતાની સહયોગી કંપની એટલે કે પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઇનકમ ટેક્સ–૧ વિ. અદાણી એન્ટરપ્રાઈઝીસ લિમિટેડ [ટેક્સ અપીલ નંબર ૫૬૬/૨૦૧૬] ના કેસમાં આ કોર્ટની ડિવિઝન બેંચના નિર્ણય દ્વારા પણ આ જ રીતે પૂર્ણ થયેલ છે. તે મુદ્દો સીઆઈટી વિરુદ્ધ એક્સોન મોબિલ લ્યુબ્રિકન્ટ પ્રાઈવેટ લિમિટેડ [૩૨૮ આઈ.ટી.આર. ૧૭] ના કેસમાં દિલ્હી હાઈકોર્ટના નિર્ણય દ્વારા પણ સીધો આવરી લેવાયેલ છે. વૈકલ્પિક રજૂઆતને સ્વીકારવામાં અને એઓ ને રૂ. ૧૫,૨૫,૭૪૬/– ના પૂર્વ સમયગાળાના ખર્ચને સરભર કરવાનો નિર્દેશ આપવામાં વિદ્વાન ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા કોઈ ભૂલ કરવામાં આવી નથી. વિદ્વાન ટ્રિબ્યુનલે આકારણી અધિકારીને કાયદા મુજબ કરદાતાના પૂર્વ સમયગાળાના ખર્ચ અને આવકને મજરે આપવાનો નિર્દેશ આપ્યો છે. તેથી, જરૂરી પરિણામો અનુસરશે. આવા સંજોગોમાં, વિદ્વાન ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા પસાર કરવામાં આવેલા આક્ષેપિત ચુકાદા અને આદેશમાં હસ્તક્ષેપ કરવાનું અમને કોઈ કારણ જણાતું નથી. પ્રશ્ન બી પણ મહેસૂલ વિભાગની વિરુદ્ધમાં અને કરદાતાની તરફેણમાં ઠરાવવામાં આવે છે. પ્રસ્તુત અપીલમાં કાયદાનો કોઈ ક્ષેત્રાધિકાર–વિષયક પ્રશ્ન ઉપસ્થિત થતો નથી.

આથી, વર્તમાન અપીલ રદ કરવાને પાત્ર છે અને તદનુસાર રદ કરવામાં આવે છે."

૧૮. શ્રી હેમાણીએ પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઇનકમ ટેક્સ–૧ વિ. અદાણી એન્ટરપ્રાઇઝીસ લિમિટેડ [ટેક્સ અપીલ નંબર ૫૬૬/૨૦૧૬, તારીખ ૨૦ જુલાઈ ૨૦૧૬ ના રોજ નીતિ નિર્ણાયક] ના કેસમાં આ કોર્ટના નિર્ણય પર પણ આધાર રાખ્યો, જેમાંનો એક પ્રશ્ન નીચે મુજબ હતો:

"(એ) શું કેસના તથ્યો અને સંજોગોમાં અને કાયદાની દ્રષ્ટિએ, ટ્રિબ્યુનલ રૂ. ૬૭,૮૮,૫૯૧/– ના પૂર્વ સમયગાળાના ખર્ચની અસ્વીકૃતિ રદ કરવામાં સાચું હતું?"

અદાલતે આખરે નીચે મુજબ ઠરાવ્યું હતું:

"૨. મુખ્ય પ્રશ્ન રૂ. ૬૭.૮૮ લાખ (ગોળ આંકડામાં) ની રકમનો છે જેને આકારણી અધિકારી અને સીઆઈટી (અપીલ્સ) એ ખર્ચને પૂર્વ સમયગાળાના ખર્ચ તરીકે ગણાવીને અસ્વીકાર કર્યો હતો. ટ્રિબ્યુનલે મુખ્યત્વે બે ગ્રાઉન્ડ પર મહેસૂલી સત્તામંડળોના નિષ્કર્ષોને ઉલટાવ્યા હતા. પ્રથમ, કરદાતા કંપની હોવાના નાતે તમામ વર્ષો માટે સમાન રીતે

કરપાત્ર હતી અને તેથી, આ આકારણી વર્ષમાં કે અગાઉના વર્ષમાં ખર્ચ સ્વીકારવામાં આવ્યો હતો કે કેમ તેની કોઈ મહેસૂલી અસર થશે નહીં. બીજું ગ્રાઉન્ડ એ હતું કે કોઈપણ સંજોગોમાં, મહેસૂલ વિભાગે પૂર્વ સમયગાળાની આવકને માન્ય કરી હતી. જો તેમ હોય, તો ટ્રિબ્યુનલના મતે, પૂર્વ સમયગાળાના ખર્ચને પણ માન્ય ન કરવો તે અયોગ્ય ગણાશે.

૩. પક્ષકારોના વિદ્વત્ વકીલોને સાંભળ્યા પછી અને રેકોર્ડ પરના દસ્તાવેજોની ચકાસણી કર્યા પછી, અમને હસ્તક્ષેપ કરવાનું કોઈ કારણ જણાતું નથી. પ્રથમ, રૂ. ૬૭.૮૮ લાખનો ખર્ચ કરદાતા કંપની દ્વારા દર્શાવવામાં આવેલી રૂ. ૧૦૫.૮૮ કરોડની કુલ આવકનો એક નાનો ભાગ છે. વધુમાં, મહેસૂલ વિભાગ પણ એ બાબતે વાંધો ઉઠાવતું નથી કે વર્તમાન આકારણી વર્ષમાં અથવા અગાઉના વર્ષ દરમિયાન કંપની પર સમાન દરે કર લાદવામાં આવશે. એ પણ અવિવાદિત છે કે વર્તમાન વર્ષ દરમિયાન કરદાતા દ્વારા પૂર્વ સમયગાળાની આવક જાહેર કરવામાં આવી હતી જે મહેસૂલ વિભાગ દ્વારા પણ સ્વીકારવામાં આવી છે. તેથી, કાયદાનો કોઈ પ્રશ્ન ઊભો થતો નથી."

૧૯. ઉપરોક્ત સંદર્ભમાં, શ્રી હેમાણીએ રજૂઆત કરી હતી કે અન્યથા પણ, મહેસૂલ વિભાગને કોઈ નુકસાન નથી કારણ કે સામાવાળા કોર્પોરેટ સંસ્થા

હોવાથી, કરનો દર સમાન રહ્યો છે અને આ આધારે પણ, મજરે આપવાની મંજૂરી આપવી જોઈએ. શ્રી હેમાણીએ સીઆઈટી વિરુદ્ધ એક્સેલ ઈન્ડસ્ટ્રીઝ [૨૦૧૩] ૩૫૮ આઈ.ટી.આર. ૨૯૫(એસસી) ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટના નિર્ણય પર આધાર રાખ્યો, જેમાં નીચે મુજબ અવલોકન કરવામાં આવ્યું છે:

> "૩૨. ત્રીજું, આપણને સ્પર્શતો વાસ્તવિક પ્રશ્ન એ છે કે કરદાતાએ કયા વર્ષમાં કર ચૂકવવો જરૂરી છે. એમાં કોઈ વિવાદ નથી કે પછીના હિસાબી વર્ષમાં, કરદાતાએ આયાત કરી હતી અને એડવાન્સ લાયસન્સ તથા ડ્યુટી એન્ટાઇટલમેન્ટ પાસ બુક હેઠળ લાભો મેળવ્યા હતા અને તેના પર કર ચૂકવ્યો હતો. તેથી, એવું નથી કે મહેસૂલ વિભાગ કોઈપણ કરથી વંચિત રહ્યું છે. અમને જણાવવામાં આવ્યું છે કે વર્તમાન આકારણી વર્ષમાં તેમજ પછીના આકારણી વર્ષમાં કરનો દર સમાન રહ્યો હતો. તેથી, મહેસૂલ વિભાગ દ્વારા ઉપસ્થિત કરવામાં આવેલો વિવાદ પૂરેપૂરો શૈક્ષણિક છે અથવા તો શ્રેષ્ઠ રીતે તેની નજીવી કર અસર હોઈ શકે છે. આથી, જ્યારે એ તદ્દન સ્પષ્ટ હતું કે તે માત્ર નિષ્ફળ (યોગ્યતા પર) નથી પરંતુ સરકારી તિજોરીમાં કંઈ ખાસ ઉમેરી શકે તેમ નથી, ત્યારે મહેસૂલ વિભાગ માટે આ દાવા-અરજી ચાલુ રાખવાની કોઈ જરૂર ન હતી."

૨૦. આ કોર્ટે પીસીઆઈટી વિરુદ્ધ અદાણી એન્ટરપ્રાઈઝ લિમિટેડ [૨૦ જુલાઈ ૨૦૧૬ ના રોજ નક્કી કરાયેલ ટેક્સ અપીલ નં. ૫૬૬/૨૦૧૬ અને ૫૭૩/૨૦૧૬] માં અગાઉના સમયગાળાના ખર્ચના સેટઓફને અગાઉના સમયગાળાની આવક સામે મંજૂરી આપતી વખતે આ પ્રકારનું વલણ અપનાવ્યું છે.

૨૧ આ અદાલતે પીસીઆઈટી વિરુદ્ધ અદાણી ગેસ લિમિટેડ [૧૧ જાન્યુઆરી ૨૦૧૭ના રોજ નક્કી કરાયેલ કર અપીલ નં. ૯૦૦/૨૦૧૬] માં સીઆઈટી વિરુદ્ધ એક્સોન મોબિલ લ્યુબ્રિકન્ટ પ્રાઈવેટ લિમિટેડ [(૨૦૧૦) ૮ ટેક્સમેન.કોમ ૨૪૯ (દિલ્હી)] માં દિલ્હી વડી અદાલતના નિર્ણયનું અનુસરણ કરીને મજરે આપવાની મંજૂરી આપી હતી. એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે જો આકારણી અધિકારીએ ચાલુ વર્ષની કરપાત્ર આવકની ગણતરી કરતી વખતે અગાઉના સમયગાળાની આવકને બાદ કરી ન હતી, તો અગાઉના સમયગાળાના સમાયોજનનો માત્ર એક ભાગ ના મંજૂર કરવાનું કોઈ કારણ ન હતું.

૨૨ આ અદાલતે પીસીઆઈટી વિરુદ્ધ અદાણી એન્ટરપ્રાઈઝિસ [૨૦ જુલાઈ ૨૦૧૬ના રોજ નક્કી કરાયેલ કર અપીલ નં. ૫૬૬/૨૦૧૬] માં નોંધ્યું હતું કે કરદાતા દ્વારા ચાલુ વર્ષમાં અગાઉના સમયગાળાની આવક જાહેર કરવામાં આવી હતી અને મહેસૂલ વિભાગ દ્વારા તે સ્વીકારવામાં આવી હતી. તેથી, આ અદાલતે

આઈટીએટીના એવા આદેશમાં હસ્તક્ષેપ કરવાનો ઈનકાર કર્યો હતો જેમાં એવું ઠરાવાયું હતું કે અગાઉના સમયગાળાની આવકને માન્યતા ન આપવી તે અયોગ્ય ગણાશે. તેણે વધુમાં એ બાબતને ધ્યાનમાં લીધી હતી કે કંપની પર વર્તમાન આકારણી વર્ષમાં અથવા અગાઉના વર્ષ દરમિયાન સમાન દરે કર લાદવામાં આવશે.

૨૩ આ અદાલતે પીસીઆઈટી વિરુદ્ધ અદાણી એન્ટરપ્રાઈઝિસ લિમિટેડ [૨૦ જુલાઈ ૨૦૧૬ના રોજ નક્કી કરાયેલ કર અપીલ નં. ૫૭૩/૨૦૧૬] માં કર અપીલને ફગાવી દેવા માટે ૨૦ જુલાઈ ૨૦૧૬ ના રોજ કર અપીલ નં. ૫૬૬/૨૦૧૬ માં આપેલા તેના આદેશનું અનુસરણ કર્યું હતું.

૨૪ આમ, ઉપરોક્ત ચર્ચાને ધ્યાનમાં રાખીને, અમારું માનવું છે કે આઈટીએટી એ એવું ઠરાવવામાં કોઈ ભૂલ કરી નથી કે એકવાર અગાઉના સમયગાળાની આવક કરપાત્ર ઠરાવવામાં આવે, પછી અગાઉના સમયગાળાના ખર્ચને પણ મજરે આપવાની મંજૂરી આપવી જોઈએ અને કરદાતા કાયદાકીય રીતે અગાઉના સમયગાળાની આવક અને અગાઉના સમયગાળાના ખર્ચ વચ્ચે કોઈ સીધો અથવા પરોક્ષ સંબંધ દર્શાવવા માટે બંધાયેલા નથી.

➢ **<u>કાયદાનો બીજો પ્રશ્ન:</u>**

૨૫ આકારણી અધિકારીએ બિન–રહેવાસીઓને આવી ચૂકવણીઓ મોકલતી વખતે કલમ ૧૯૫ હેઠળ ટીડીએસ ની કાપણી ન કરવાના કારણે કલમ ૪૦(એ)(i) હેઠળ રૂ. ૧,૧૨,૦૧,૮૬૯/– ની ના–મંજૂરી કરી હતી. તેનું વિભાજન નીચે મુજબ છે:

વ્યવસાયિક સેવા ખર્ચ : રૂ. ૬,૭૦,૬૭૪/–

વહીવટી સેવાઓની ભરપાઈ : રૂ. ૮૧,૦૨,૬૨૫/–

વીમા અને વિદેશી પ્રવાસ ખર્ચની ભરપાઈ : રૂ. ૨૪,૨૮,૫૭૦/–

૨૬ કરદાતાએ આકારણી અધિકારી સમક્ષ રજૂઆત કરી હતી કે નાણાં મેળવનારાઓ ભારતમાં કર ચૂકવવા માટે જવાબદાર ન હતા કારણ કે સેવાઓ ભારત બહાર પૂરી પાડવામાં આવી હતી. જોકે, આકારણી અધિકારીએ કાયદાની કલમ ૧૯૫(૨) હેઠળ કોઈ અરજી કરવામાં આવી ન હતી તે આધાર પર ના–મંજૂરી કરવા માટે સીઆઈટી (આંતરરાષ્ટ્રીય કરવેરા) વિરુદ્ધ સેમસંગ ઈલેક્ટ્રોનિક્સ કો. લિમિટેડ [૨૦૧૦] ૩૨૦ આઈ.ટી.આર. ૨૦૯ (કર્ણાટક) માં કર્ણાટક વડી અદાલતના નિર્ણય પર આધાર રાખ્યો હતો. ઉક્ત ના–મંજૂરીની પુષ્ટિ સીઆઈટી(એ) દ્વારા પણ કર્ણાટક વડી અદાલતના ઉપરોક્ત નિર્ણયના આધારે કરવામાં આવી હતી. આઈટીએટી એ નોંધ્યું કે નીચલી સત્તાઓ દ્વારા આધાર લેવાયેલ સેમસંગ ઈલેક્ટ્રોનિક્સ ૩૨૦ આઈ.ટી.આર. ૨૦૯ ના કેસનો

નિર્ણય સર્વોચ્ચ અદાલત દ્વારા જીઈ ઈન્ડિયા ટેકનોલોજી ૩૨૭ આઈ.ટી.આર. ૪૫૬ માં એવું ઠરાવીને ઉલટાવવામાં આવ્યો હતો કે જો આવકનું તત્વ સામેલ હોય તો જ કાયદાની કલમ ૧૯૫ હેઠળ ટીડીએસ કાપવાનો રહેશે. આઈટીએટી એ ઠરાવ્યું કે મેળવનાર ભારતમાં કરપાત્ર છે તે દર્શાવવા માટે કોઈ પણ સામગ્રી રેકોર્ડ પર લાવવામાં આકારણી અધિકારી નિષ્ફળ રહ્યા હતા. આઈટીએટી એ એવું પણ ઠરાવ્યું કે ખર્ચની ભરપાઈમાં કોઈ આવકનું તત્વ સામેલ ન હતું, અને તેથી, ટીડીએસ કાપવો જરૂરી ન હતો. આકારણી અધિકારી અને સીઆઈટી(એ) માટે ના–મંજૂરી કરવા માટેનું એકમાત્ર કારણ સેમસંગ ઈલેક્ટ્રોનિક્સ માં કર્ણાટક વડી અદાલતનો નિર્ણય હતો. ઉક્ત નિર્ણયને હવે ભારતીય સર્વોચ્ચ અદાલત દ્વારા જીઈ ઈન્ડિયા ટેકનોલોજી (ઉપરોક્ત) માં ઉલટાવવામાં આવ્યો છે જેમાં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે બિન–રહેવાસીને કોઈ રકમ ચૂકવતો કરદાતા ટેક્સ કાપવા માટે જવાબદાર નથી જો તે રકમ કાયદા હેઠળ કરપાત્ર ન હોય, કારણ કે કાયદાની કલમ ૧૯૫(૧) માં દર્શાવેલ અભિવ્યક્તિ "કાયદાની જોગવાઈઓ હેઠળ કરપાત્ર" છે.

૨૭ જીઈ ઈન્ડિયા (ઉપરોક્ત) માં આપેલા નિર્ણયનું અનુસરણ આ અદાલત દ્વારા પીસીઆઈટી વિરુદ્ધ નોવા ટેકનોલોજી પ્રાઈવેટ લિમિટેડ [૯ એપ્રિલ ૨૦૧૮ના રોજ નક્કી કરાયેલ કર અપીલ નં. ૨૯૦/૨૦૧૮] માં કરવામાં આવ્યું છે. તેમાં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે ચૂકવણી કાયદા હેઠળ નાણાં

મેળવનારની કર જવાબદારીમાં પ્રવેશતી નથી. કલમ ૧૯૫ લાગુ થશે નહીં. કાયદાની કલમ ૧૯૫ ની ઉપ–કલમ (૧) માં સ્પષ્ટીકરણ ૨ ની પશ્ચાતવર્તી દાખલ કર્યા પછી પણ, માત્ર ત્યારે જ ચૂકવણીના સંદર્ભમાં સ્ત્રોત પર કર કાપવાનો મૂળભૂત સિદ્ધાંત ક્ષેત્ર ધરાવે છે જ્યાં રકમ કાયદા હેઠળ કરપાત્ર હોય.

૨૮ આમ, જ્યાં ચૂકવણી ભરપાઈના સ્વરૂપમાં હોય, ત્યાં કોઈ આવકનું તત્વ સામેલ નથી, અને તેથી, સ્ત્રોત પર કોઈ ટેક્સ કાપવો જરૂરી નથી. સ્થાપિત સ્થિતિને ધ્યાનમાં રાખીને, કરદાતા આવી ચૂકવણીઓ પર સ્ત્રોત પર કર કાપવા માટે જવાબદાર ન હતા અને તેથી, આઇટીએટી એ મહેસૂલ વિભાગ દ્વારા પ્રસ્તાવિત બીજા પ્રશ્નનો કરદાતાની તરફેણમાં જવાબ આપવામાં કોઈ ભૂલ કરી નથી.

➢ **<u>કાયદાનો ત્રીજો પ્રશ્ન:</u>**

૨૯ આકારણી અધિકારીએ, કાયદાની કલમ ૧૦બી હેઠળ કપાત માટે પાત્ર નફાની ગણતરી કરતી વખતે, ઠરાવ્યું કે "અપ્રાપ્ત નિકાસ ટર્નઓવર" ને "નિકાસ ટર્નઓવર" માંથી બાકાત રાખવાનું રહેશે, પરંતુ તેને "કુલ ટર્નઓવર" માંથી બાકાત રાખવાનું ટાળ્યું હતું. ઉક્ત કાર્યવાહીની પુષ્ટિ સીઆઈટી(એ) દ્વારા આ આધાર પર કરવામાં આવી હતી કે તેને કુલ ટર્નઓવરમાંથી ઘટાડવાની કોઈ

જોગવાઈ નથી, અપ્રાપ્ત ટર્નઓવર પરના નફાને અણધારી કપાત મળશે અને કરદાતા દ્વારા આધાર લેવાયેલા નિર્ણયો સેલ્સ ટેક્સ, એક્સાઇઝ ડ્યુટી વગેરે સંબંધિત હતા. આઈટીએટી એ ઠરાવ્યું કે જો કોઈ આઇટમ નિકાસ ટર્નઓવરમાં આવતી નથી, તો કાયદાની કલમ ૧૦બી હેઠળ ગ્રાહ્ય કપાતની ગણતરી કરવા માટે તેને કુલ ટર્નઓવરમાંથી પણ બાકાત રાખવી પડશે. શ્રી હેમાણીએ રજૂઆત કરી હતી કે કાયદાની કલમ ૧૦બી(૪) મુજબ, "વસ્તુઓ અથવા ચીજવસ્તુઓ અથવા કોમ્પ્યુટર સોફ્ટવેરની નિકાસમાંથી મેળવેલ નફો" એટલે કે કપાતની રકમ નક્કી કરવા માટેનું સૂત્ર છે:

$$\frac{\text{નિકાસ ટર્નઓવર}}{\text{કુલ ટર્નઓવર}} \times \text{ઉપક્રમના વ્યવસાયનો નફો}$$

તેથી, સમાનતાના હેતુ માટે, જો "અપ્રાપ્ત નિકાસ ટર્નઓવર" ને "નિકાસ ટર્નઓવર" (અંશ) માંથી બાકાત રાખવામાં આવે છે, તો તેને "કુલ ટર્નઓવર" (છેદ) માંથી બાકાત રાખવું જ જોઈએ.

ઉપરોક્ત મુદ્દો હવે સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણયો દ્વારા સ્થાપિત થઈ ગયો છે. સીઆઈટી વિરુદ્ધ એચસીએલ ટેકનોલોજીસ લિમિટેડ [૨૦૧૮] ૪૦૪ આઈ.ટી.આર. ૭૧૯ (એસસી) માં નીચે મુજબ ઠરાવવામાં આવ્યું હતું:

"૧૯. વર્તમાન કેસમાં, જો આઈટી કાયદાની કલમ ૧૦એ હેઠળ કોમ્પ્યુટર સોફ્ટવેરની ડિલિવરી માટે આભારી ભાડું, દૂરસંચાર અને વીમા પરની કપાત ફક્ત નિકાસ ટર્નઓવરમાં જ મંજૂર કરવામાં આવે પરંતુ કુલ ટર્નઓવરમાંથી નહીં, તો તે અજાણતા, ગેરકાયદેસર, અર્થહીન અને અસંગત પરિણામ આપશે જે ઉત્તરદાતા પ્રત્યે ગંભીર અન્યાય કરશે જે ક્યારેય ધારાસભાનો ઈરાદો હોઈ શકે નહીં."

પીસીઆઈટી વિરુદ્ધ ટેસ્કો હિન્દુસ્થાન સર્વિસ સેન્ટર લિમિટેડ. [૨૦૧૮] ૨૫૭ટેક્સમેન ૯૨ (એસસી) માં, સર્વોચ્ચ અદાલતે કર્ણાટક વડી અદાલતના નિર્ણય સામેની એસએલપી ને ફગાવી દીધી હતી જેમાં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે કાયદાની કલમ ૧૦એ હેઠળ કપાતની ગણતરી કરતી વખતે, જો અંશમાં નિકાસ ટર્નઓવર અમુક ખર્ચાઓને બાકાત રાખ્યા પછી મેળવવામાં આવે છે, તો ઉક્ત ખર્ચાઓને છેદમાં કુલ ટર્નઓવરમાંથી પણ બાકાત રાખવા જોઈએ.

૩૦ આમ, મહેસૂલ વિભાગ દ્વારા પ્રસ્તાવિત ત્રીજો પ્રશ્ન હવે અણઉકેલાયેલ કાયદાકીય પ્રશ્ન ન રહ્યો હોવાથી, તેને કાયદાનો નોંધપાત્ર પ્રશ્ન કહી શકાય નહીં.

● **<u>કાયદાનો ચોથો પ્રશ્ન:</u>**

૩૧ આકારણી અધિકારીએ લિબર્ટી ઈન્ડિયા લિમિટેડ વિરુદ્ધ સીઆઈટી ૩૧૭ આઈ.ટી.આર. ૨૧૮(એસસી) ના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણય પર વિશ્વાસ મૂકીને નીચે મુજબ ઠરાવ્યું હતું:

"૧૬.૯ આમ, કલમની જોગવાઈ મુજબ સો ટકા નિકાસલક્ષી ઉપક્રમ દ્વારા વસ્તુઓ અથવા ચીજવસ્તુઓની નિકાસમાંથી નફો મેળવવો જોઈએ. જેમ કે માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલતે ઉપરોક્ત કેસમાં ઠરાવ્યું છે, તે તે વ્યવસાયની માલિકી નથી જે પ્રોત્સાહનોને આકર્ષિત કરે છે. કલમ ૮૦-Iએ/૮૦-Iબી હેઠળ જે પ્રોત્સાહનોને આકર્ષિત કરે છે તે નફાનું સર્જન (કામગીરીનો નફો) છે. આમ, કલમ ૧૦બી હેઠળ કપાત માટે પાત્ર નફો ઉપક્રમ દ્વારા વસ્તુઓ અથવા ચીજવસ્તુઓની 'નિકાસ'માંથી મેળવવો જોઈએ અને તે તેને આકસ્મિક ન હોવો જોઈએ. તમામ આવકો એટલે કે ડીવિડન્ડ આવક, અન્ય આવક, સ્થિર મિલકતોના વેચાણ પરનો નફો, પરત લખાયેલી વધારાની જોગવાઈ, રોકાણોના વેચાણ પરનો નફો, ડ્યુટી ડ્રોબેક આવક, વ્યાજની આવકને 'વસ્તુઓ અથવા ચીજવસ્તુઓની નિકાસ'માંથી 'મેળવેલ' કહી શકાય નહીં. આમાંની દરેક આઇટમની આવકનું સ્ત્રોત વસ્તુઓ અથવા ચીજવસ્તુઓની નિકાસથી એક પગલું દૂર છે. તેથી, આ આવકોને કલમ ૧૦બી હેઠળ કપાત માટે પાત્ર ગણી શકાય નહીં."

૩૨ કરદાતા દ્વારા કરવામાં આવેલી અપીલમાં, સીઆઈટી(એ) એ નીચે મુજબ ઠરાવીને આકારણી અધિકારીના નિર્ણયની પુષ્ટિ કરી હતી:

"આકારણી અધિકારીએ એવા આધાર પર કલમ ૧૦બી હેઠળ કપાતની ગણતરી કરવા માટે અન્ય આવકને બાકાત રાખી હતી કે આ આવકો ઈ.ઓ.યુ. માંથી મેળવેલ નથી. અન્ય આવકમાં ડીવિડન્ડ, ડ્યુટી ડ્રોબેક વગેરેના સ્વરૂપમાં છે જે ઈ.ઓ.યુ. માંથી મેળવેલ નથી અને તેથી કપાત માટે પાત્ર હોવી જોઈએ નહીં. હું આકારણી અધિકારી સાથે સહમત છું કે આ આઇટમો ઈ.ઓ.યુ. માંથી મેળવેલ નથી અને તેથી માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલતના સ્ટર્લિંગ ફૂડ્સ, લિબર્ટી ઈન્ડિયા અને પાંડિયન કેમિકલ્સ ના કેસોના નિર્ણયોને ધ્યાનમાં રાખીને, આ અન્ય આવકો કલમ ૧૦બી હેઠળ કપાત માટે પાત્ર નથી. આ હદ સુધી આકારણી અધિકારીની કાર્યવાહીની પુષ્ટિ કરવામાં આવે છે."

૩૩ આઈ.ટી.એ.ટી. (આઇટીએટી) એ સોનિક ટેકનોલોજી પ્રાઈવેટ લિમિટેડ [આઇટીએ નં. ૨૬૬૫ અને ૨૭૨૦/અહદ/૨૦૧૧ (અમદાવાદ આઇટીએટી)] ના કેસમાં નિર્ણયને અનુસરીને કરદાતાના દાવાને મંજૂર કર્યો હતો, જેણે બદલામાં મરાલ ઓવરસીઝ લિમિટેડ વિરુદ્ધ સી.આઈ.ટી. ૧૩૬

આઈ.ટી.ડી. ૧૭૭ માં ઈન્દોર આઈટીએટી ની સ્પેશિયલ બેંચના નિર્ણયને અનુસર્યો હતો, જેને દિલ્હી હાઈકોર્ટ દ્વારા હિતનિક એક્સપોર્ટ પ્રાઈવેટ લિમિટેડ [આઈટીએ નં. ૨૧૯ અને ૨૩૯/૨૦૧૪ અનુક્રમે તારીખ ૧૩ નવેમ્બર ૨૦૧૪] માં બહાલ રાખવામાં આવ્યો હતો.

૩૪ આ ઉપસ્થિત કેસમાં, આપણો સંબંધ આવકના નીચે મુજબના શીર્ષકો સાથે છે:

[i] ડિવિડન્ડની આવક

[ii] સ્થિર મિલકતોના વેચાણ પરનો નફો

[iii] રોકાણોના વેચાણ પરનો નફો

[iv] પરત આવેલ વધારાની જોગવાઈ

[v] ડ્યુટી ડ્રોબેક

[vi] વ્યાજની આવક

૩૫ કાયદાની કલમ ૧૦બી, જે આપણા હેતુ માટે સુસંગત છે, તે મુજબ વંચાય છે:

"૧૦બી. નવસ્થાપિત સો ટકા નિકાસ–લક્ષી સાહસો સંબંધિત ખાસ જોગવાઈ

(૧) આ કલમની જોગવાઈઓને આધીન રહીને, સો ટકા નિકાસ–લક્ષી સાહસ દ્વારા વસ્તુઓ અથવા ચીજવસ્તુઓ અથવા કમ્પ્યુટર સોફ્ટવેરની નિકાસમાંથી મેળવેલ આવા નફા અને લાભોની બાદબાકી, જે પૂર્વવર્તી વર્ષમાં સાહસે વસ્તુઓ અથવા ચીજવસ્તુઓ અથવા કમ્પ્યુટર સોફ્ટવેરનું ઉત્પાદન અથવા નિર્માણ કરવાનું શરૂ કર્યું હોય તેને સુસંગત આકારણી વર્ષથી શરૂ કરીને સતત દસ આકારણી વર્ષોની મુદત માટે, જેમ પણ સ્થિતિ હોય, કરદાતાની કુલ આવકમાંથી મંજૂર કરવામાં આવશે:

પરંતુ શરત એ છે કે જ્યાં કોઈપણ આકારણી વર્ષ માટે સાહસની કુલ આવકની ગણતરી કરતી વખતે, તેના નફા અને લાભો ફાઈનાન્સ એક્ટ, ૨૦૦૦ દ્વારા તેના સ્થાપન પહેલાં તુરંત અમલમાં હતી તેવી આ કલમની જોગવાઈઓ લાગુ કરીને સામેલ કરવામાં આવ્યા ન હોય, તો સાહસ માત્ર ઉપરોક્ત સતત દસ આકારણી વર્ષોના બાકી રહેલા બિન–મુદતવીતી સમયગાળા માટે જ આ પેટા–કલમમાં નિર્દેશિત બાદબાકી માટે હકદાર બનશે:

પરંતુ બીજી શરત એ પણ છે કે ૧ એપ્રિલ, ૨૦૦૩ ના રોજ શરૂ થતા આકારણી વર્ષ માટે, આ પેટા–કલમ હેઠળની બાદબાકી આવી વસ્તુઓ અથવા ચીજવસ્તુઓ અથવા કમ્પ્યુટર સોફ્ટવેરની નિકાસમાંથી સાહસ દ્વારા મેળવેલ નફા અને લાભોના નેવું ટકા રહેશે.

પરંતુ વધુમાં શરત એ છે કે ૧ એપ્રિલ, ૨૦૧૨ અને તે પછીના વર્ષોમાં શરૂ થતા આકારણી વર્ષ માટે કોઈપણ સાહસને આ કલમ હેઠળ કોઈ બાદબાકી મંજૂર કરવામાં આવશે નહીં :

પરંતુ વધુમાં શરત એ પણ છે કે કલમ ૧૩૯ ની પેટા–કલમ (૧) હેઠળ નિર્દિષ્ટ નિયત તારીખે અથવા તે પહેલાં પોતાની આવકનું પત્રક રજૂ ન કરનાર કરદાતાને આ કલમ હેઠળ કોઈ બાદબાકી મંજૂર કરવામાં આવશે નહીં.

(૨) આ કલમ એવા કોઈપણ સાહસને લાગુ પડે છે જે નીચેની તમામ શરતો પૂર્ણ કરે છે, એટલે કે :

(i) તે કોઈપણ વસ્તુઓ અથવા ચીજવસ્તુઓ અથવા કમ્પ્યુટર સોફ્ટવેરનું ઉત્પાદન અથવા નિર્માણ કરે છે;

(ii) તે અગાઉથી અસ્તિત્વમાં હોય તેવા વ્યવસાયના વિભાજન અથવા પુનર્ગઠન દ્વારા રચાયેલ ન હોવું જોઈએ :

પરંતુ શરત એ છે કે કલમ ૩૩બી માં નિર્દેશિત કરવામાં આવ્યા મુજબના કોઈપણ સાહસના વ્યવસાયની કરદાતા દ્વારા પુનઃસ્થાપના, પુનર્ગઠન અથવા પુનઃસંચાલનના પરિણામે રચાયેલા કોઈપણ સાહસના સંબંધમાં, તે કલમમાં નિર્દિષ્ટ સંજોગોમાં અને સમયગાળાની અંદર આ શરત લાગુ પડશે નહીં:

(iii) તે કોઈપણ હેતુ માટે અગાઉ ઉપયોગમાં લેવાયેલા મશીનરી અથવા પ્લાન્ટના નવા વ્યવસાયમાં ટ્રાન્સફર (તબદીલી) દ્વારા રચાયેલ ન હોવું જોઈએ.

***સ્પષ્ટીકરણ.–** કલમ ૮૦–I ની પેટા–કલમ (૨) ના સ્પષ્ટીકરણ ૧ અને સ્પષ્ટીકરણ ૨ ની જોગવાઈઓ આ પેટા–કલમના ખંડ (iii) ના હેતુઓ માટે તે જ રીતે લાગુ પડશે જે રીતે તે તે પેટા–કલમના ખંડ (iv) ના હેતુઓ માટે લાગુ પડે છે.*

(૩) આ કલમ સાહસને લાગુ પડે છે, જો ભારત બહાર નિકાસ કરાયેલ વસ્તુઓ અથવા ચીજવસ્તુઓ અથવા કમ્પ્યુટર સોફ્ટવેરની વેચાણ ઉપજ પૂર્વવર્તી વર્ષના અંતથી છ મહિનાના સમયગાળાની અંદર, અથવા સક્ષમ અધિકારી આ અંગે મંજૂરી આપે તેવા વધુ સમયગાળાની અંદર, રૂપાંતરિત વિદેશી હૂંડિયામણમાં કરદાતા દ્વારા ભારતમાં મેળવવામાં આવે, અથવા ભારતમાં લાવવામાં આવે.

સ્પષ્ટીકરણ ૧.– આ પેટા–કલમના હેતુઓ માટે, "સક્ષમ અધિકારી" નો અર્થ રિઝર્વ બેંક ઓફ ઈન્ડિયા અથવા વિદેશી હૂંડિયામણમાં ચૂકવણી અને વ્યવહારોનું નિયમન કરવા માટે તે સમયે અમલમાં હોય તેવા કોઈપણ કાયદા હેઠળ અધિકૃત હોય તેવી અન્ય સત્તામંડળ છે.

સ્પષ્ટીકરણ ૨.– આ પેટા–કલમમાં નિર્દેશિત વેચાણ ઉપજ ભારતમાં મેળવેલ હોવાનું ગણવામાં આવશે જ્યાં આવી વેચાણ ઉપજ રિઝર્વ બેંક ઓફ ઈન્ડિયાની મંજૂરીથી ભારત બહારની કોઈપણ બેંકમાં કરદાતા દ્વારા આ હેતુ માટે રાખવામાં આવેલા અલગ ખાતામાં જમા કરવામાં આવે છે.

(૪) પેટા–કલમ (૧) ના હેતુઓ માટે, વસ્તુઓ અથવા ચીજવસ્તુઓ અથવા કમ્પ્યુટર સોફ્ટવેરની નિકાસમાંથી મેળવેલ નફો એ રકમ રહેશે જે

સાહસના વ્યવસાયના નફા સાથે તે જ ગુણોત્તર ધરાવે છે જે ગુણોત્તર આવી વસ્તુઓ / ચીજવસ્તુઓ / કમ્પ્યુટર સોફ્ટવેરના સંબંધમાં નિકાસ ટર્નઓવર સાહસ દ્વારા ચલાવવામાં આવતા વ્યવસાયના કુલ ટર્નઓવર સાથે ધરાવે છે."

૩૬ પાર્લામેન્ટનો ઉદ્દેશ્ય સાહસિકોને ભારતમાંથી ઉત્પાદનોની નિકાસ કરવા માટે પ્રોત્સાહિત કરવાનો હતો. તેના ભાગરૂપે, તેણે કાયદાની કલમ ૧૦બી નો સમાવેશ કર્યો. કલમ ૧૦બી ના અવલોકનથી સ્પષ્ટ થાય છે કે ૧૦૦% નિકાસ–લક્ષી સાહસમાંથી મેળવેલ નફો અને લાભો કરદાતાની કુલ આવકમાં સામેલ કરવામાં આવશે નહીં. આ લગભગ પ્રકરણ VI એ હેઠળ પૂરી પાડવામાં આવેલ બાદબાકીની શ્રેણીમાં આવે છે, સિવાય કે મુક્તિ અથવા બાદબાકી તેની સંપૂર્ણતામાં છે. જો કે, મૂળભૂત સિદ્ધાંત, એટલે કે, નફો અને લાભ સંબંધિત પ્રવૃત્તિમાંથી મેળવેલ હોવો જોઈએ, તે બંને જોગવાઈઓ માટે સામાન્ય છે. એ બાબત વિવાદસ્પદ નથી કે અહીં કરદાતા ૧૦૦% નિકાસ–લક્ષી એકમ છે. કાયદાની કલમ ૧૦બી ની જોગવાઈઓ, જેના સંદર્ભમાં રાહત માંગવામાં આવી છે, તે પાત્ર પ્રવૃત્તિ શરૂ થાય તે પૂર્વવર્તી વર્ષને સુસંગત આકારણી વર્ષથી શરૂ કરીને સતત ૧૦ (દસ) આકારણી વર્ષોની મુદત માટે વસ્તુઓ, ચીજવસ્તુઓ અથવા કમ્પ્યુટર સોફ્ટવેરની નિકાસમાંથી ૧૦૦% નિકાસ–લક્ષી એકમ દ્વારા મેળવવામાં આવતા આવા નફા અને લાભોની બાદબાકી માટે જોગવાઈ કરે છે.

કલમ ૧૦બી ની પેટા–કલમ (૧) માં પરિકલ્પના કરાયેલ ગણતરી માટેની પદ્ધતિ પેટા–કલમ (૪) માં નિર્ધારિત ગાણિતિક સૂત્ર દ્વારા છે જે દ્વારા વસ્તુઓ અથવા ચીજવસ્તુઓ અથવા કમ્પ્યુટર સોફ્ટવેરની નિકાસમાંથી મેળવેલ નફો એ રકમ હોવાનું દર્શાવવામાં આવ્યું છે જે સાહસના વ્યવસાયના નફા સાથે તે જ ગુણોત્તર ધરાવે છે જે ગુણોત્તર આવી વસ્તુઓ / ચીજવસ્તુઓ / કમ્પ્યુટર સોફ્ટવેરના સંબંધમાં નિકાસ ટર્નઓવર સાહસ દ્વારા ચલાવવામાં આવતા વ્યવસાયના કુલ ટર્નઓવર સાથે ધરાવે છે.

૩૭ ડ્યુટી ડ્રોબેક, આર.ઇ.પી. લાયસન્સ અને ડીઇપીબી જેવી નિકાસ રાહતોને ૧ એપ્રિલ ૧૯૬૨ થી પૂર્વવર્તી અસર સાથે ફાઇનાન્સ એક્ટ, ૧૯૯૦ દ્વારા કાયદાની કલમ ૨૮ ની પેટા–કલમો (iii એ) થી (iii ઈ) ના સંદર્ભમાં વ્યવસાયિક આવકના ક્ષેત્રમાં લાવવામાં આવી છે. આમ નિકાસ ક્વોટાના વેચાણમાંથી થતી આવક કલમ ૧૦બી હેઠળ રાહત માટે હકદાર 'વ્યવસાય અથવા વ્યવસાયની નફા અને લાભો' ની ગણતરીમાં સામેલ કરવા માટે 'વ્યવસાયિક આવક' ના શીર્ષક હેઠળ આવે છે. એ નોંધવું સુસંગત છે કે પાત્ર સાહસના વ્યવસાયનો નફો શેનાથી બને છે તેના પર કોઈ પણ પ્રકારનો પ્રતિબંધ મૂકવામાં આવ્યો નથી.

૩૮ આ સંદર્ભમાં કાયદાની કલમ ૮૦ એચ.એચ.સી. ના સ્પષ્ટીકરણ હેઠળના ખંડ (બીએએ) ની જોગવાઈઓની તુલના કરી શકાય છે જે માલ અથવા વેપારી સામાનની નિકાસના વ્યવસાયમાંથી મેળવેલ આવકના સંબંધમાં બાદબાકી પૂરી પાડે છે. કલમ ૮૦ એચ.એચ.સી. કાયદાની કલમ ૧૦ બી સમાન સૂત્ર દ્વારા બાદબાકીની ગણતરી માટે પણ જોગવાઈ કરે છે. જો કે, 'વ્યવસાયના નફા' ના ઘટકની ગણતરીમાં, ખંડ (બીએએ) નિર્દિષ્ટ કરે છે કે ડ્યુટી ડ્રોબેક અને સમાન રાહતો જેવી નિકાસ હકદારીઓ સહિત ગણાવેલી શ્રેણીઓમાંથી તમામ આવકના ૯૦%, જે વ્યવસાયિક આવકનો ભાગ છે, તેને ૮૦એચ.એચ.સી. હેઠળ રાહતની ગણતરીમાં 'વ્યવસાયના નફા' ની ગણતરીમાંથી બાકાત રાખવામાં આવે. આવો પ્રતિબંધ કલમ ૧૦બી માં તેની ગેરહાજરી દ્વારા સ્પષ્ટ થાય છે.

૩૯ કલમ ૧૦બી માં મહત્વના શબ્દો "માંથી મેળવેલ" છે.

કલમ ૮૦એચ.એચ.	*તે "માંથી મેળવેલ" શબ્દનો ઉપયોગ કરે છે.* *તે ૮૦એચ.એચ.સી.(૩) અથવા ૧૦બી(૪) થી વિપરીત ટર્નઓવરના ગુણોત્તરમાં પાત્ર નફા સુધી પહોંચવા માટેનું સૂત્ર નિર્ધારિત કરતી નથી.* *તે ૮૦એચ.એચ.સી. (૪સી)(બીએએ) થી વિપરીત "વ્યવસાયનો નફો" વ્યાખ્યાયિત કરતી નથી.*
કલમ ૮૦એચ.એચ.સી.	*તે "માંથી મેળવેલ" શબ્દનો ઉપયોગ કરે છે.* *કલમ ૮૦એચ.એચ.સી.(૩) ટર્નઓવર (નિકાસ/કુલ) ના ગુણોત્તરમાં પાત્ર નફા સુધી પહોંચવા માટેનું સૂત્ર નિર્ધારિત કરે છે.* *કલમ ૮૦એચ.એચ.સી.(૪સી)(બીએએ) "વ્યવસાયના નફા" ને વ્યાખ્યાયિત કરે છે : નફામાંથી વ્યાજને સ્પષ્ટપણે*

	બાકાત રાખે છે.
કલમ ૧૦બી	*તે "માંથી મેળવેલ" શબ્દનો ઉપયોગ કરે છે.* *કલમ ૧૦બી(૪) ટર્નઓવર (નિકાસ/કુલ) ના ગુણોત્તરમાં પાત્ર નફા સુધી પહોંચવા માટેનું સૂત્ર નિર્ધારિત કરે છે.* *તે ૮૦એચ.એચ.સી.(૪સી)(બીએએ) થી વિપરીત "વ્યવસાયના નફા" ને વ્યાખ્યાચિત કરતી નથી.*

૪૦ અમે કાયદાની કલમ ૮૦એચ.એચ. અને કલમ ૮૦એચ.એચ.સી. ના સંદર્ભમાં વિવિધ વડી અદાલતો (હાઈકોર્ટો) અને માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલત (સુપ્રીમ કોર્ટ) ના કેટલાક નિર્ણયો જોયા. આ પછી અમે જે તમામ નિર્ણયોનો ઉલ્લેખ કરવા માંગીએ છીએ તેમાં અભિગમ એ છે કે જ્યાં વૈધાનિક જોગવાઈ "પ્રશ્નાસ્પદ વ્યવસાયિક પ્રવૃત્તિમાંથી મેળવેલ આવક" વિશે વાત કરે છે, ત્યાં આવકનો ચોક્કસ ઘટક વ્યવસાયિક આવક છે કે નહીં તે નક્કી કરવા માટે સંબંધ સિદ્ધાંત લાગુ કરવો જોઈએ.

૪૧ ટ્યુટીકોરિન અલ્કાલી કેમિકલ્સ એન્ડ ફર્ટિલાઈઝર્સ લિમિટેડ વિરુદ્ધ સી.આઈ.ટી. [૧૯૯૭] ૨૨૭ આઈ.ટી.આર. ૧૭૨ માં સુપ્રીમ કોર્ટે એવો વલણ અપનાવ્યો હતો કે વ્યવસાય માટે લોન મેળવવાના હેતુઓ માટે મુકાયેલી થાપણો પર કમાયેલ વ્યાજને વ્યવસાયિક આવક તરીકે ગણી શકાય નહીં, પરંતુ માત્ર અન્ય સ્ત્રોતોમાંથી આવક તરીકે ગણી શકાય. ટ્યુટીકોરિન (ઉપરોક્ત) માં નિર્ણય કાયદાની કલમ ૫૬ અને ૫૭ ના સંદર્ભમાં આપવામાં આવ્યો હતો અને

સી.આઈ.ટી. વિરુદ્ધ ઓટોકાસ્ટ લિમિટેડ [૨૦૦૧] ૨૪૮ આઈ.ટી.આર. ૧૧૦(એસસી) માં તેને અનુસરવામાં આવ્યો હતો.

૪૨ સી.આઈ.ટી. વિરુદ્ધ ડો. વી. ગોપીનાથન [૨૦૦૧] ૨૪૮ આઈ.ટી.આર. ૪૪૯ (એસસી) માં સુપ્રીમ કોર્ટે એવો વલણ અપનાવ્યો હતો કે બાંધી મુદતની થાપણો (ફિક્સ ડિપોઝિટ) પરનું વ્યાજ લીધેલી લોનના વ્યાજ સામે સેટ ઓફ કરવા માટે પાત્ર બનશે નહીં. કલમ ૮૦એચ.એચ.સી. ના સંદર્ભમાં આ જ લાઇન પરના અન્ય બે નિર્ણયો સી.આઈ.ટી. વિરુદ્ધ સ્ટર્લિંગ [૧૯૯૯] ૨૩૭ આઈ.ટી.આર. ૫૭૯ અને સી.આઈ.ટી. વિરુદ્ધ પાંડિયન કેમિકલ્સ લિમિટેડ [૨૦૦૩] ૨૬૨ આઈ.ટી.આર. ૨૭૮ (એસસી) છે. આ બે નિર્ણયોમાં, સુપ્રીમ કોર્ટે નેક્સસ થીયરી નો પુનરોચ્ચાર કર્યો અને કમાયેલા આવા વ્યાજને વ્યવસાયિક આવક તરીકે ગણવાનો ઇનકાર કર્યો. મેસર્સ મહેસૂલ કાયદાની કલમ ૧૦બી ના હેતુ માટે પણ એવી સામ્યતા દોરવા માંગે છે કે નિકાસના વ્યવસાયમાં રોકાયેલ કરદાતા અને જે વધારાના ભંડોળને બાંધી મુદતની થાપણોમાં રોકે છે અથવા ડિવિડન્ડની આવક અથવા તેની સંપત્તિના વેચાણમાંથી આવક કમાય છે તે તેના પર કમાયેલા વ્યાજને વ્યવસાયિક આવક તરીકે ગણી શકશે નહીં કારણ કે તે કરદાતાના નિકાસ વ્યવસાય સાથે કોઈ સીધો સંબંધ ધરાવતો નથી.

૪૩ કેમ્બે ઈલેક્ટ્રિકલ સપ્લાય ઈન્ડસ્ટ્રિયલ કું. લિમિટેડ વિરુદ્ધ સી.આઈ.ટી. [૧૯૭૮] ૧૧૩ આઈ.ટી.આર. ૮૪ માં સુપ્રીમ કોર્ટે "ના કારણે" અને "માંથી મેળવેલ" શબ્દો વચ્ચે સૂક્ષ્મ તફાવત દર્શાવ્યો હતો. એવું ઠેરવવામાં આવ્યું હતું:

"અમારા મતે, વ્યાપક અર્થ ધરાવતી અભિવ્યક્તિ, એટલે કે 'ના કારણે' નો ઉપયોગ કરવામાં આવ્યો હોવાથી, ધારાસભાનો ઉદ્દેશ્ય વીજળીના ઉત્પાદન અને વિતરણના વ્યવસાયના વાસ્તવિક સંચાલન સિવાયના સ્ત્રોતોમાંથી મળેલી રકમોને આવરી લેવાનો હતો. એવું સ્પષ્ટ કરવામાં આવ્યું હતું કે 'માંથી મેળવેલ' ની અભિવ્યક્તિ એ એક સંકુચિત વિભાવના છે અને તેથી જ્યાં સુધી કમાયેલી આવક અને કરદાતાની ક્ષણિક અને સીધી પ્રવૃત્તિ વચ્ચે સંબંધ બતાવવામાં ન આવે ત્યાં સુધી આવી આવક વ્યવસાયિક આવક તરીકે પાત્ર બનશે નહીં. આ નિર્ણયને કલમ ૮૦I ના સંદર્ભમાં સી.આઈ.ટી. વિરુદ્ધ કોચિન રિફાઇનરીઝ લિમિટેડમાં અને ત્યારબાદ માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલત દ્વારા પોતે વેલ્લોર ઈલેક્ટ્રિક કોર્પોરેશન લિમિટેડ વિરુદ્ધ સી.આઈ.ટી. માં અનુસરવામાં આવ્યો હતો. પછાલનો નિર્ણય કલમ ૮૦I ના સંદર્ભમાં આપવામાં આવ્યો હતો જે "કોઈપણ અગ્રતા ઉદ્યોગને આભારી નફો અને સાધનો" શબ્દોનો ઉપયોગ કરે છે. જે પ્રશ્ન ઉભો થયો હતો તે એ હતો કે શું કરદાતા આકસ્મિક અનામત માટે ફાળવવામાં આવેલી રકમના જામીનગીરીઓમાં

રોકાણ પર વ્યાજ તરીકે કમાયેલી આવકના સંદર્ભમાં પણ કલમ ૮૦I હેઠળ રાહત માટે હકદાર હતો, જે ઈલેક્ટ્રિસિટી (સપ્લાય) એક્ટ, ૧૯૪૮ ની શરતો અનુસાર તેના દ્વારા જાળવવી વૈધાનિક રીતે જરૂરી હતી. પ્રશ્નનો હકારાત્મક જવાબ આપતાં, માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલતે ઠેરવ્યું કે કન્ટિન્જન્સી રિઝર્વ બનાવવું, તે વૈધાનિક રીતે સમાવિષ્ટ શરત હોવાથી "કરદાતા દ્વારા વીજળીના ઉત્પાદન અને વિતરણના વ્યવસાયને ચાલુ રાખવા માટે આનુષંગિક છે."

૪૪ કલકત્તા હાઈકોર્ટને કન્સોલિડેટેડ ફાઈબર્સ એન્ડ કેમિકલ્સ લિમિટેડ વિરુદ્ધ સી.આઈ.ટી. [૨૦૦૫] ૨૭૩ આઈ.ટી.આર. ૩૫૩ માં કલમ ૫૭ (iii) સાથે વંચાતી કલમ ૫૬ ના સંદર્ભમાં પ્રશ્ન પર વિચાર કરવા માટે કહેવામાં આવ્યું હતું કે, જ્યારે કરદાતાએ વ્યવસાય શરૂ કર્યો ન હતો ત્યારે શું લીધેલી મૂડી પર ચૂકવવામાં આવેલ વ્યાજ સુસંગત આકારણી વર્ષમાં ટૂંકા ગાળાની થાપણોમાંથી આવક ઘટાડી શકે છે. તેમાં એવું ઠેરવવામાં આવ્યું હતું કે વ્યાજની આવક એ અન્ય સ્ત્રોતોમાંથી આવક હતી અને તેથી લીધેલી મૂડી પર ચૂકવવામાં આવેલ વ્યાજ આવી આવક મેળવવાના હેતુઓ માટે મૂકવામાં આવ્યું હતું અથવા ખર્ચવામાં આવ્યું હતું તેમ કહી શકાય નહીં અને તેથી કલમ ૫૭(iii) ના વ્યાપમાં આવશે નહીં.

૪૫ ખુદ કલમ ૮૦એચ.એચ.સી. ના સંદર્ભમાં, મદ્રાસ હાઈકોર્ટે કે.એસ. સુબ્બૈયા પિલ્લાઈ વિરુદ્ધ સી.આઈ.ટી. [૨૦૦૩] ૨૬૦ આઈ.ટી.આર. ૩૦૪ માં ઠેરવ્યું છે કે જો નિકાસના વ્યવસાયમાં રોકાયેલ કરદાતા વધારાના ભંડોળને બાંધી મુદતની થાપણોમાં રોકે છે અને તેના પર વ્યાજ કમાય છે, તો આવી આવકને વ્યવસાયિક આવક તરીકે ગણી શકાય નહીં કારણ કે તે કરદાતાના નિકાસ વ્યવસાય સાથે કોઈ સીધો સંબંધ ધરાવતી નથી.

૪૬ અરબન સ્ટેનિસલસ કું. વિરુદ્ધ સી.આઈ.ટી. [૨૦૦૩] ૨૬૩ આઈ.ટી.આર. ૧૦ માં કરદાતાએ દલીલ કરી હતી કે બેંકમાંથી લોન મેળવવાની શરત તરીકે, વેચાણની જમા રકમના ૨૦% જામીનગીરી તરીકે જમા કરાવવાના હતા. એવો દાવો કરવામાં આવ્યો હતો કે આવી થાપણ પર કમાયેલ વ્યાજ કલમ ૮૦એચ.એચ.સી. ના હેતુ માટે વ્યવસાયિક આવક હતી. કેરળ હાઈકોર્ટે એવું અવલોકન કરીને (આઈ.ટી.આર. પૃષ્ઠ ૧૨) આ વાતને નકારી કાઢી હતી કે "કરદાતા માલની નિકાસમાંથી મેળવેલ નફાના સંબંધમાં બાદબાકીનો દાવો ત્યારે જ કરી શકે છે જ્યારે એસ્થાપિત થાય કે આવક માત્ર નિકાસ સાથે સંબંધિત છે. કલમ ૮૦એચ.એચ.સી. માં જોગવાઈ પાછળનો સ્પષ્ટ ઉદ્દેશ્ય નિકાસને પ્રોત્સાહન આપવાનો છે. જો કે, બાંધી મુદતની થાપણમાંથી વ્યાજ દ્વારા કમાયેલી આવક એ નિકાસમાંથી થતી આવક નથી. આમ, તેને અન્ય સ્ત્રોતોમાંથી આવક તરીકે યોગ્ય રીતે ધ્યાનમાં લેવામાં આવી હતી." આ

નિર્ણયને સ્પેશિયલ લીવ પિટિશન ફગાવીને સુપ્રીમ કોર્ટ દ્વારા બહાલ રાખવામાં આવ્યો છે [ઓર્ડર ૨૬૫ આઈ.ટી.આર. (કાયદાઓ) ૩૮ માં નોંધાયેલ છે].

૪૭ કે. રવિન્દ્રનાથન નાયર વિરુદ્ધ સી.આઈ.ટી. [૨૦૦૩] ૨૬૨ આઈ.ટી.આર. ૬૬૯ માં, સમાન મુદ્દા સાથે કામ કરતી વખતે, કેરળ હાઈકોર્ટે ઠેરવ્યું:

> *"...અપીલકર્તા દ્વારા પ્રાપ્ત થયેલ ટૂંકા ગાળાની થાપણોમાંથી વ્યાજ એ કોઈપણ માલ અથવા વેપારી સામાનની કોઈપણ નિકાસનું સીધું પરિણામ નથી. ફિક્સ ડિપોઝિટ માત્ર લેટર્સ ઓફ ક્રેડિટ ખોલવાના હેતુ માટે અને અપીલકર્તાને નિકાસ કરવા માટે સક્ષમ કરવા જરૂરી હોય તેવા અન્ય લાભો મેળવવા માટે કરવામાં આવી હતી. ઉપરોક્ત પરથી સ્પષ્ટ થાય છે કે ટૂંકા ગાળાની થાપણો પર પ્રાપ્ત વ્યાજની આવક જોકે નિકાસ વ્યવસાયને આભારી હોઈ શકે છે પરંતુ તેને નિકાસ વ્યવસાયમાંથી મેળવેલ આવક તરીકે ગણી શકાય નહીં. ઉપરોક્ત સંજોગોમાં, બેંકે લેટર્સ ઓફ ક્રેડિટ ખોલવા અને અન્ય સુવિધાઓ માટે ટૂંકા ગાળાની થાપણો કરવા માટે આગ્રહ રાખ્યો હતો તેમ માનવામાં આવે તો પણ, આવક નિકાસ વ્યવસાયમાંથી મેળવવામાં આવી છે તેમ કહી શકાય નહીં."*

૪૮ આપણી વડી અદાલતે ગેસ્કેટ્સ એન્ડ રેડિએટર્સ ડિસ્ટ્રિબ્યુટર્સ [૨૦૦૮] ૨૯૬ આઈ.ટી.આર. ૪૪૦ (ગુજરાત) ના કેસમાં પાંડિયન કેમિકલ્સ (ઉપરોક્ત) અને સ્ટર્લિંગ ફૂડ્સ (ઉપરોક્ત) ને અનુસરીને ઠેરવ્યું કે ટ્રિબ્યુનલ એવું હોલ્ડ કરીને કલમ ૮૦એચ.એચ.સી. હેઠળ રિબેટ અંગેના કરદાતાના દાવાને મંજૂર કરવામાં સાચું ન હતું કે થાપણો પરનું વ્યાજ, નિકાસ પ્રોત્સાહન, ઓક્ટોબર રિફંડ અને ભારતમાં વેચાણ જેવી રકમો કુલ ટર્નઓવર અને પાત્ર નફાની ગણતરી માટે કુલ નફાનો ભાગ બનશે.

૪૯ આપણી વડી અદાલતે સી.આઈ.ટી. વિરુદ્ધ પ્રિયંકા જેમ્સ [૨૦૧૪] ૩૬૭ આઈ.ટી.આર. ૫૭૫ (ગુજરાત) માં વિદેશી હૂંડિયામણના તફાવતના લાભોની સારવાર તપાસી અને ઠેરવ્યું કે તે ૮૦એચ.એચ.સી. (૪સી) (બીબીએ) માં નિર્દિષ્ટ વ્યાજ વગેરે સમાન નથી અને તેથી તે નિકાસ નફાનો ભાગ બનશે અને તેનામાંથી બાકાત રાખવામાં આવશે નહીં.

૫૦ પ્રિન્સિપલ કમિશનર ઓફ ઈનકમ ટેક્સ વિરુદ્ધ અસાહી સોંગવોન કલર્સ લિમિટેડ [૨૦૧૮] ૪૦૦ આઈ.ટી.આર. ૧૩૮ માં, આ અદાલતે અવલોકન કર્યું :

"૮. કાયદાની કલમ ૧૦બી ત્યાં નિર્ધારિત સમયગાળા માટે અને શરતોને આધીન રહીને વસ્તુઓ અથવા ચીજવસ્તુઓ અથવા કમ્પ્યુટર સોફ્ટવેરની નિકાસમાંથી સો ટકા નિકાસ–લક્ષી સાહસ દ્વારા મેળવેલ આવા નફા અને લાભોની બાદબાકી માટે જોગવાઈ કરે છે. તેથી, જો વસ્તુઓ અને ચીજવસ્તુઓની નિકાસમાંથી આવા નફો અને લાભ મેળવવામાં આવે તો બાદબાકી મંજૂર છે. ઉપરોક્ત નિર્ણયમાં ઠેરવવામાં આવ્યા મુજબ, આવી નિકાસના સંબંધમાં ચોક્કસ નાણાં મોકલવા એ રકમ મોકલવામાં આવે તે સમયના ચોક્કસ વિનિમય દર પર આધારિત રહેશે. પહોંચેલી રકમ કરવામાં આવેલી નિકાસના કારણે હશે અને તેથી, તેના તફાવતને પણ નિકાસ વ્યવસાયમાંથી ઉદ્ભવતો કહેવો જોઈએ. માત્ર આંતરરાષ્ટ્રીય ચલણોમાં તફાવતને કારણે, આવક નિકાસ વ્યવસાયમાંથી આવકના ચરિત્રમાંથી વંચિત થતી નથી. તેથી, કાયદાની કલમ ૧૦બી હેઠળની બાદબાકીમાંથી વિદેશી હૂંડિયામણના દરોમાં તફાવતને કારણે થયેલા ઉમેરાને રદ કરવામાં ટ્રિબ્યુનલે કોઈ ભૂલ કરી નથી."

૫૧ અમારો એવો મત છે કે પ્રકરણ VIએ હેઠળ ગણાવેલ બાદબાકીની ગણતરીનો આધાર કલમ ૧૦એ અને ૧૦બી જેવી ખાસ બાદબાકીઓ માટે નિર્ધારિત આધાર કરતાં અલગ છે. કલમ ૮૦Iએ પાત્ર વ્યવસાયમાંથી સાહસ અથવા ઉપક્રમ દ્વારા મેળવેલ નફા અને લાભોની બાદબાકી પૂરી પાડે છે. કલમ

૮૦Iએ(૧) ની જોગવાઈઓ જણાવે છે કે જ્યાં કરદાતાની કુલ ગ્રોસ આવકમાં કોઈપણ પાત્ર વ્યવસાયમાંથી સાહસ અથવા ઉપક્રમ દ્વારા મેળવેલ નફો અને લાભો સામેલ હોય, ત્યાં જોગવાઈઓને આધીન રહીને અને તેના અનુસાર, કરદાતાની કુલ આવકની ગણતરી કરતી વખતે, સીમાંકિત સમયગાળા માટે આવા વ્યવસાયમાંથી મેળવેલ નફા અને લાભોના ૧૦૦% ની બરાબર રકમની બાદબાકી મંજૂર કરવામાં આવશે. બીજી બાજુ, કલમ ૧૦બી હેઠળની રાહત, સાહસના વ્યવસાયના નફાના પ્રમાણ તરીકે ગણતરી કરાયેલ નિકાસની પાત્ર પ્રવૃત્તિમાંથી મેળવેલ નફાના સંબંધમાં મંજૂર કરવામાં આવે છે.

૫૨ ઉપરોક્ત તફાવત કર્ણાટક હાઈકોર્ટની કુલ બેંચ દ્વારા સી.આઈ.ટી. વિરુદ્ધ હ્યુલેટ પેકાર્ડ ગ્લોબલ સોફ્ટ લિમિટેડ [૨૦૧૮] ૪૦૩ આઈ.ટી.આર. ૪૫૩ (કર્ણાટક) (એફબી) ના કેસમાં નોંધવામાં આવ્યો છે. કર્ણાટક હાઈકોર્ટની કુલ બેંચને કાયદાના નીચેના બે પ્રશ્નોના જવાબ આપવા માટે કહેવામાં આવ્યું હતું:

> "(i) શું કેસના તથ્યો અને સંજોગોમાં, ટ્રિબ્યુનલ એવું હોલ્ડ કરવામાં વાજબી હતું કે બાંધી મુદતની થાપણો પરનું વ્યાજ, બાંધી મુદતની થાપણો પર વ્યાજનું ચડત વ્યાજ, સિટીબેંક, હોંગકોંગ પાસેથી પ્રાપ્ત વ્યાજ અને સ્ટાફ લોન પરના વ્યાજને કરદાતા કોઈ બેંકિંગ/નાણાકીય

પ્રવૃત્તિ કરતું ન હોવા છતાં કરદાતાની વ્યવસાયિક આવક તરીકે ગણવામાં આવે?

(ii) શું આકારણી અધીકારી એવું હોલ્ડ કરવામાં સાચા હતા કે ઈન્કમ ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની કલમ ૧૦એ હેઠળ બાદબાકીનો દાવો કરવાના હેતુ માટે વ્યાજની આવક કરદાતાના પાત્ર વ્યવસાય (સોફ્ટવેર ડેવલપમેન્ટ) માંથી મેળવેલ ગણી શકાય નહીં?"

૫૩ કર્ણાટક હાઈકોર્ટની ફુલ બેંચે, લિબર્ટી ઈન્ડિયા લિમિટેડ (ઉપરોક્ત) તેમજ પાંડિયન્સ કેમિકલ્સ (ઉપરોક્ત) માં સુપ્રીમ કોર્ટના નિર્ણયોની વિસ્તૃત સમીક્ષા કર્યા પછી, આખરે નીચે મુજબ ઠેરવ્યું:

"૯. ઈન્કમ ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ ની યોજના એ છે કે સદર કાયદો કલમ ૧ થી કલમ ૨૯૮ અને કાયદાની ચૌદ અનુસૂચિઓ ધરાવતા XXIII પ્રકરણોમાં વહેંચાયેલો છે. અમે મુખ્યત્વે પ્રકરણ II (આકારણીનો આધાર – કલમ ૪ થી કલમ ૯–એ); પ્રકરણ III (આવકો જે કુલ આવકનો ભાગ બનતી નથી – કલમ ૧૦ થી કલમ ૧૩–બી); પ્રકરણ IV (કુલ આવકની ગણતરી, આવકના વિવિધ શીર્ષકો પૂરા પાડે છે – ભાગ–ડી – વ્યવસાય અથવા વ્યવસાયના નફા અને લાભો – (કલમ ૨૮ થી કલમ

જડીબી) અને પ્રકરણ VI–એ (કુલ આવકની ગણતરીમાં કરવાની બાદબાકીઓ, ભાગ એ – સામાન્ય, કલમ ૮૦–એ થી ૮૦–બી ધરાવે છે અને ભાગ બી – અમુક ચૂકવણીઓ સંબંધિત બાદબાકીઓ, કલમ ૮૦સી થી ૮૦જીજીસી ધરાવે છે અને ભાગ સી – અમુક આવકો સંબંધિત બાદબાકીઓ – કલમ ૮૦એચ થી કલમ ૮૦ટીટી ધરાવે છે) સાથે સંબંધિત છીએ.

૧૦. કાયદાની આ વ્યાપક યોજનામાંથી, અમારી સમક્ષ ટાંકવામાં આવેલા કેસો મોટે ભાગે પ્રકરણ VI–એ ના ભાગ સી ને લગતા હોવાથી, જે કલમ ૮૦–એચ, ૮૦એચ.એચ., ૮૦એચ.એચ.સી. વગેરે હેઠળ કુલ આવકની ગણતરીમાં કરવાની બાદબાકીઓ સાથે કામ કરે છે, જ્યારે આપણા દ્વારા સુસંગત કેસ લો ચર્ચવામાં આવશે ત્યારે અમે આ જોગવાઈઓ સાથે કામ કરીશું.

૧૧. કાયદાના પ્રકરણ VI–એ માં જોગવાઈ કર્યા મુજબ કલમ કપાત ને લગતા પ્રકરણ VI–એ ની સામે, કાયદાના પ્રકરણ III માં સમાવિષ્ટ કલમ ૧૦–એ અને ૧૦–બી પ્રકરણ III માં મુક્તિ અથવા ૧૦૦% કપાતની જોગવાઈ કરે છે કે જે "કુલ આવકનો ભાગ ન બનતી આવકો" સાથે વ્યવહાર કરે છે અને કલમ ૧૦–એ "મુક્ત વ્યાપાર ક્ષેત્ર, વગેરે

(એફ્ટીઝેડ) માં નવા સ્થાપિત સાહસો અંગે વિશેષ જોગવાઈઓ" સાથે વ્યવહાર કરે છે અને કલમ ૧૦-એએ "વિશેષ આર્થિક ક્ષેત્રો (એસઈઝેડએસ) માં નવા સ્થાપિત એકમો અંગે વિશેષ જોગવાઈઓ" સાથે વ્યવહાર કરે છે અને કલમ ૧૦-બી "નવા સ્થાપિત ૧૦૦% નિકાસ લક્ષી એકમો (૧૦૦% ઈ.ઓ.યુ.એસ.)" અંગે વિશેષ જોગવાઈઓ સાથે વ્યવહાર કરે છે.

૧૨. વિવાદના મુખ્ય મુદ્દા પર આવતા પહેલા, ચાલો આપણે પ્રશ્નાસ્પદ આકારણી વર્ષ ૨૦૦૧-૦૨ માટે પ્રત્યર્થિ કરદાતાની ટૂંકી તથ્યાત્મક પૃષ્ઠભૂમિ પર એક નજર નાખીએ.

૧૩. પ્રત્યર્થિ કરદાતાએ સંબંધિત વર્ષ દરમિયાન કમ્પ્યુટર સોફ્ટવેર એકમોની ૧૦૦% નિકાસ માટે સોફ્ટવેર ટેકનોલોજી પાર્ક્સ ઓફ ઈન્ડિયા (એસટીપીઆઈ) ના નામે સરકાર દ્વારા ઘડવામાં આવેલી યોજના હેઠળ સ્થાપિત ચાર એકમોનું સંચાલન કર્યું હતું. ભારત સરકારે આપણા દેશમાં સોફ્ટવેર અને સોફ્ટવેર ટેકનોલોજીના ઝડપથી વિકસતા ઉદ્યોગને પ્રોત્સાહન આપવા માટે, કાયદાના પ્રકરણ III માં કલમ ૧૦-એ ઉમેરીને કરમુક્તિના સ્વરૂપમાં પ્રોત્સાહન આપવા માટે એક વિશેષ જોગવાઈ કરી હતી કે જે જોગવાઈ નીચે મુજબ ટાંકવામાં આવી છે અને તે જ જોગવાઈમાં

કોઈપણ સાહસ દ્વારા વસ્તુઓ અથવા ચીજો અથવા કમ્પ્યુટર સોફ્ટવેરની નિકાસમાંથી મેળવેલ નફો અને લાભોની ૧૦૦% કપાત માટે તેના સ્થાપનની શરૂઆતથી સળંગ દસ આકારણી વર્ષોની મુદત માટે જોગવાઈ કરવામાં આવી હતી, જો આવું સાહસ તેના નિકાસ સાહસમાં આવી વસ્તુઓ અથવા ચીજો અથવા કમ્પ્યુટર સોફ્ટવેરનું ઉત્પાદન અથવા નિર્માણ કરવાનું શરૂ કરે છે. નાણાકીય અધિનિયમ, ૨૦૦૦ દ્વારા, અગાઉની કલમ ૧૦–એ ના સ્થાને ૦૧/૦૪/૨૦૦૧ થી અમલમાં આવે તે રીતે સદરહૂ જોગવાઈ બદલવામાં આવી હતી, જે નાણાકીય અધિનિયમ, ૧૯૮૧ દ્વારા ઉમેરવામાં આવી હતી.

૧૪. કાયદાની કલમ ૧૦–બી ને પણ નાણાકીય અધિનિયમ, ૧૯૮૮ દ્વારા ૦૧/૦૪/૧૯૮૯ થી અમલમાં આવેલી કાયદાની કલમ ૧૦–બી ની અગાઉની જોગવાઈઓના સ્થાને નાણાકીય અધિનિયમ, ૨૦૦૦ દ્વારા ૦૧/૦૪/૨૦૦૧ થી અમલમાં આવે તે રીતે બદલવામાં આવી હતી અને તેમાં એસટીપીઆઈ વગેરે જેવા સ્પષ્ટ નિર્દિષ્ટ ક્ષેત્રોમાં સ્થાપિત ૧૦૦% નિકાસ લક્ષી સાહસ દ્વારા વસ્તુઓ અથવા ચીજો અથવા કમ્પ્યુટર સોફ્ટવેરની નિકાસમાંથી મેળવેલ નફો અને લાભોની સળંગ દસ આકારણી વર્ષોની મુદત માટે આવી ૧૦૦% કપાતની જોગવાઈ કરવામાં આવી હતી, જેની શરૂઆત તે પૂર્વવર્તી વર્ષને સંબંધિત આકારણી વર્ષથી

થાય છે જેમાં સાહસ આવી વસ્તુઓનું ઉત્પાદન કે નિર્માણ કરવાનું શરૂ કરે છે.

૧૫. આવકવેરા ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા શોધાયા મુજબ અમારી સમક્ષ તથ્યોનો કોઈ વિવાદ નથી, કેમ કે પ્રત્યર્થિ – કરદાતા, ૧૦૦% નિકાસ લક્ષી એકમ તરીકે સોફ્ટવેર ટેકનોલોજી પાર્ક ઓફ ઈન્ડિયા (એસટીપીઆઈ) યોજના હેઠળ સ્થાપિત ચાર એકમો ધરાવતા હતા અને તેની પાસે એવા અન્ય કોઈ એકમો નહોતા કે જેમાંથી તેણે વિચારાધીન આકારણી વર્ષ ૨૦૦૧–૦૨ દરમિયાન સોફ્ટવેર પ્રોજેક્ટ્સની ૧૦૦% નિકાસ સિવાયની અન્ય કોઈ પ્રવૃત્તિ કરી હોય.

૧૬. કરદાતાએ સદરહૂ આકારણી વર્ષ ૨૦૦૧–૦૨ દરમિયાન, સિટી બેંક, હોંગકોંગમાં રાખેલા ચાલુ ખાતામાં અસ્થાયી રૂપે મૂકેલા તેના સરપ્લસ ફંડ્સમાંથી કરાયેલી ₹૬,૪૬,૮૮,૬૦૬/– ના મૂલ્યની ટૂંકા ગાળાની થાપણો પર ₹૪,૬૮,૦૩૭/– ની વ્યાજ આવક મેળવી હતી અને તેના સ્ટાફના સભ્યોને આપેલી ધીરાણની લોનમાંથી ₹૬,૦૨,૩૦૯/– નું વ્યાજ પણ મેળવ્યું હતું. સદરહૂ બંને વ્યાજ આવક સંબંધિત કપાતનો દાવો સદરહૂ સંબંધિત વર્ષ દરમિયાન કાયદાની કલમ ૧૦–એ હેઠળ નિકાસ વ્યવસાયના "નફા અને લાભો" માંથી થયેલી

આવક તરીકે ૧૦૦% કપાત તરીકે કરવામાં આવ્યો હતો. પરંતુ, કાયદા હેઠળના આકારણી અધિકારીએ એવું ઠરાવ્યું હતું કે આવી વ્યાજ આવક કાયદાની કલમ ૧૦–એ હેઠળ ૧૦૦% કપાત માટે હકદાર ન હતી, પરંતુ આવી વ્યાજ આવક કાયદાની કલમ ૫૬ હેઠળ, 'અન્ય સ્ત્રોતોમાંથી આવક' તરીકે કરપાત્ર હતી અને તે અમારી સમક્ષ કરદાતા અને મહેસૂલ વિભાગ વચ્ચે વિવાદનો મુદ્દો છે.

૧૭. મહેસૂલ વિભાગના વિદ્વત્ કાઉન્સિલ, શ્રી અરવિંદે કાયદાની કલમ ૮૦–એચએચ, ૮૦–એચએચસી અને ૮૦–આઈ હેઠળના નીચે મુજબના ચુકાદાઓ પર આધાર રાખતા, કે જે કાયદાના પ્રકરણ VI–એ હેઠળ કપાતની યોજના એ કાયદાના પ્રકરણ III માં કલમ ૧૦–એ અને ૧૦–બી હેઠળ કરમાંથી મુક્તિની યોજનાથી અલગ છે, એવી રજૂઆત કરી હતી કે પ્રત્યર્થિ કરદાતા દ્વારા મેળવવામાં આવેલી વ્યાજ આવકને વસ્તુઓની નિકાસમાંથી સાહસ દ્વારા મેળવેલ "નફો અને લાભો" કહી શકાય નહીં અને તેથી બેંકો અને સ્ટાફની લોનમાંથી કમાયેલા આવા વ્યાજની આવક પર કાયદાની કલમ ૫૬ હેઠળ "અન્ય સ્ત્રોતોમાંથી આવક" તરીકે કર લાદવો પડશે અને તેને "વ્યવસાયના નફા અને લાભો" તરીકે ગણીને ૧૦૦% કપાત કાયદાની કલમ ૮૦–એ હેઠળ મળવાપાત્ર નથી.

૧૮. મહેસૂલ વિભાગના વિદ્વત્ કાઉન્સિલ દ્વારા મુખ્યત્વે આધાર રાખવામાં આવેલા ચુકાદાઓના સંબંધિત અંશો સરળ સંદર્ભ માટે નીચે મુજબ ટાંકવામાં આવ્યા છે.

૧૯. પાંડિયન કેમિકલ્સ લિમિટેડ વિરુદ્ધ ઇનકમ ટેક્સ કમિશનર [(૨૦૦૩, ૨૬૨ આઈ.ટી.આર.. ૨૭૮ (એસસી)] માં, માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલતે વીજળી બોર્ડ પાસેની થાપણો પરના વ્યાજ અંગેના વિવાદ સાથે વ્યવહાર કરતી વખતે એવું ઠરાવ્યું હતું કે કાયદાની કલમ ૮૦–એચએચ ના હેતુઓ માટે તેને "ઔદ્યોગિક સાહસમાંથી મેળવેલ નફો અને લાભો" તરીકે ગણી શકાય નહીં. ચુકાદાના સંબંધિત ફકરા ૪ અને ૬ સરળ સંદર્ભ માટે નીચે ટાંકવામાં આવ્યા છે.

> "૪. આવકવેરા કાયદાની કલમ ૮૦એચ.એચ. ઔદ્યોગિક સાહસમાંથી "મેળવેલ" નફા અને લાભોના સંબંધમાં કપાત આપે છે. અમારી સમક્ષ અપીલકર્તાની દલીલ એ છે કે અપીલકર્તાના ઔદ્યોગિક સાહસને વીજળીનો પુરવઠો પૂરો પાડવા માટે વીજળી બોર્ડ (કરદાતા) પાસે મુકેલી થાપણ પર કમાયેલ વ્યાજને કલમ ૮૦એચ.એચ. ના અર્થમાં ઔદ્યોગિક સાહસમાંથી મેળવેલી આવક

તરીકે ગણવી જોઈએ. એવી રજૂઆત કરવામાં આવે છે કે વીજળીના પુરવઠા વગર ઔદ્યોગિક સાહસ ચાલી શકે નહીં અને વીજળી એ ઔદ્યોગિક સાહસની એક આવશ્યક જરૂરિયાત હોવાથી, તેના વગર ઔદ્યોગિક સાહસ ટકી શકે નહીં. વધુમાં એ પણ દર્શાવવામાં આવ્યું છે કે આ આવશ્યક ઈનપુટ મેળવવાના હેતુસર, વૈધાનિક જરૂરિયાત એ હતી કે વીજળીના પુરવઠા માટે પૂર્વશરત તરીકે થાપણ મૂકવી જ પડે. પરિણામે, અપીલકર્તાના જણાવ્યા મુજબ, થાપણ પરના વ્યાજને કલમ ૮૦એચ.એચ. ના અર્થમાં ઔદ્યોગિક સાહસમાંથી મેળવેલી આવક તરીકે ગણવી જોઈએ.

૫......

૬. "મેળવેલ" શબ્દનું અર્થઘટન પ્રિવી કાઉન્સિલ દ્વારા ૧૯૪૮ જેટલા જૂના સમયમાં સીઆઈટી વિરુદ્ધ રાજા બહાદુર કામાખ્યા નારાયણ સિંહ (૧૯૪૮) ૧૬ આઈટીઆર ૩૨૫ (પીસી) માં કરવામાં આવ્યું હતું જ્યારે તેણે કહ્યું હતું :

> "મેળવેલ શબ્દ એ કોઈ કલાત્મક શબ્દ નથી. વ્યાખ્યામાં તેનો ઉપયોગ ખરેખર પ્રોડક્ટની વંશાવળીની તપાસની માંગ કરે છે. પરંતુ અસરકારક સ્ત્રોતની શોધ થતાં જ તપાસ બંધ થઈ જવી જોઈએ. વ્યાજ વૃક્ષની વંશાવળીમાં જમીન

ખરેખર બીજા દરજ્જે દેખાય છે, પરંતુ તાત્કાલિક અને અસરકારક સ્ત્રોત ભાડું છે, જેણે ચૂકવણી ન થવાના અકસ્માતનો સામનો કરવો પડ્યો છે. અને ભાડું એ વ્યાખ્યાના અર્થમાં જમીન નથી."

આ વ્યાખ્યાને ૧૯૫૫ માં આ અદાલતની બંધારણીય બેંચ દ્વારા શ્રીમતી બચા એફ. ગુજદાર વિરુદ્ધ સીઆઈટી (૧૯૫૫) ૨૭ આઈ.ટી.આર. ૧ (એસસી) ના નિર્ણયમાં મંજૂર અને પુનરાવર્તિત કરવામાં આવી હતી. તેથી, એ સ્પષ્ટ છે કે આઈટી કાયદા, ૧૯૬૧ ની કલમ ૮૦એચ.એચ. માં 'માંથી મેળવેલ' શબ્દોને એવી વસ્તુ તરીકે સમજવું આવશ્યક છે કે જેને અપીલકર્તાના ઔદ્યોગિક સાહસ સાથે સીધો અથવા તાત્કાલિક સંબંધ હોય. જોકે ઔદ્યોગિક સાહસના હેતુઓ માટે વીજળીની જરૂર પડી શકે છે, પરંતુ તેના પુરવઠા માટે જરૂરી થાપણ એ ઔદ્યોગિક સાહસના વ્યવસાયથી એક ડગલું દૂર છે. વીજળી બોર્ડ પાસે મૂકેલી થાપણ પરના નફાની પ્રાપ્તિને સ્વયં ઔદ્યોગિક સાહસમાંથી સીધી રીતે વહેતી કહી શકાય નહીં."

૨૦. લિબર્ટી ઈન્ડિયા વિરુદ્ધ ઈનકમ ટેક્સ કમિશનર [(૨૦૦૯) ૩૧૭ આઈ.ટી.આર. ૨૧૮] માં, માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલતે ડ્યુટી એક્ઝેમ્પ્શન પેબેક સ્કીમ (ડીઈપીબી), ડ્યુટી ડ્રોબેક પ્રોત્સાહનોના

નફાના વિવાદ સાથે વ્યવહાર કરતી વખતે કાયદાની કલમ ૮૦–આઈબી હેઠળની કપાત અંગે એવું ઠરાવ્યું હતું કે કરદાતા દ્વારા આવા ડીઇપીબી અને ડ્યુટી ડ્રોબેક એન્ટાઇટલમેન્ટ્સના વેચાણ પર મેળવેલ નફાને "માંથી મેળવેલ" નફો અને લાભ કહી શકાય નહીં કે જે "અન્ય સબંધી" છે તેની સરખામણી "ને આભારી" શબ્દો સાથે કરતા, અને તેથી ડીઇપીબી/ડ્યુટી ડ્રોબેક એન્ટાઇટલમેન્ટ્સના વેચાણ પરનો આવો નફો કાયદાની કલમ ૮૦–આઈબી હેઠળ કપાતપાત્ર ન હતો. ચુકાદાના ફકરા ૧૬ માં જણાવ્યા મુજબની સંબંધિત ચર્ચા સરળ સંદર્ભ માટે નીચે મુજબ ટાંકવામાં આવી છે.

> "૧૬. ડીઈપીબી એ એક પ્રોત્સાહન છે. તે ડ્યુટી એક્ઝેમ્પ્શન/રેમિશન સ્કીમ હેઠળ આપવામાં આવે છે. મૂળભૂત રીતે, તે એક નિકાસ પ્રોત્સાહન છે. એમાં કોઈ શંકા નથી કે, ડીઇપીબી પાછળનો હેતુ નિકાસ ઉત્પાદનની આયાત સામગ્રી પર કસ્ટમ્સ ડ્યુટીની ચુકવણીની ઘટનાને નિષ્ક્રિય કરવાનો છે. આ નિષ્ક્રિયકરણ નિકાસ ઉત્પાદન સામે કસ્ટમ્સ ડ્યુટીની ક્રેડિટ દ્વારા પૂરૂ પાડવામાં આવે છે. ડીઇપીબી હેઠળ, નિકાસકાર મુક્તપણે રૂપાંતરિત ચલણમાં કરાયેલી નિકાસના એફઓબી મૂલ્યના ટકાવારી તરીકે ક્રેડિટ માટે અરજી કરી શકે છે. ક્રેડિટ માત્ર નિકાસ

ઉત્પાદન સામે અને કાચા માલ, ઘટકો વગેરેની આયાત માટે ડીજીએફટી દ્વારા નિર્દિષ્ટ દરો પર ઉપલબ્ધ છે. સ્કીમ હેઠળ ડીઈપીબી ક્રેડિટની ગણતરી આવી ધારિત આયાત પર ચૂકવવાપાત્ર મૂળભૂત કસ્ટમ્સ ડ્યુટી અને વિશેષ વધારાની ડ્યુટી મુજબ નિકાસ ઉત્પાદનની ધારિત આયાત સામગ્રીને ધ્યાનમાં રાખીને કરવાની રહેશે. તેથી, અમારા મતે, ડીઈપીબી/ડ્યુટી ડ્રોબેક એ પ્રોત્સાહનો છે જે કેન્દ્ર સરકાર દ્વારા ઘડવામાં આવેલી યોજનાઓમાંથી અથવા કસ્ટમ્સ એક્ટ, ૧૯૬૨ ની કલમ ૭૫ માંથી વહે છે, તેથી, પ્રોત્સાહન નફો એ કલમ ૮૦–આઈબી હેઠળ પાત્ર વ્યવસાયમાંથી મેળવેલ નફો નથી. તેઓ આવા સાહસોના ગૌણ નફાની શ્રેણીમાં આવે છે."

૨૧. તેવી જ રીતે, કમિશનર ઓફ ઈનકમ ટેક્સ વિરુદ્ધ સ્ટર્લિંગ ફૂડ્સ [(૧૯૯૯) ૨૩૭ આઈ.ટી.આર. ૫૭૯] માં કાયદાની કલમ ૮૦–એચએચ હેઠળ ઉદ્ભવતા કેસમાં અગેન માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે આયાત અધિકારોના વેચાણ અવેજ અને ઔદ્યોગિક સાહસો વચ્ચેનો સંબંધ સીધો ન હતો પરંતુ માત્ર આકસ્મિક/પ્રાસંગિક હતો અને તેથી કાયદાની કલમ ૮૦–એચએચ હેઠળ કપાતની ગણતરી કરવાના હેતુસર તે કરદાતાના ઔદ્યોગિક સાહસમાંથી મેળવેલ "નફો અને લાભો"

બનશે નહીં. ચુકાદાના ફકરા ૯ માં કરાયેલા અવલોકનો નીચે મુજબ ટાંકવામાં આવ્યા છે:

> "૯. અમે નથી માનતા કે આયાત અધિકારોનો સ્ત્રોત કરદાતાનું ઔદ્યોગિક સાહસ હોવાનું કહી શકાય. સંજોગોમાં, આયાત અધિકારોનો સ્ત્રોત માત્ર કેન્દ્ર સરકારની નિકાસ પ્રોત્સાહન યોજના હોવાનું કહી શકાય કે જેની હેઠળ નિકાસ અધિકારો ઉપલબ્ધ થાય છે. "માંથી મેળવેલ" શબ્દોના ઉપયોગ માટે, નફા અને લાભો તથા ઔદ્યોગિક સાહસ વચ્ચે સીધો સંબંધ હોવો જોઈએ. પ્રસ્તુત કિસ્સામાં સંબંધ સીધો નથી પરંતુ માત્ર આકસ્મિક/પ્રાસંગિક છે. ઔદ્યોગિક સાહસ પ્રક્રિયા કરેલ સી ફૂડની નિકાસ કરે છે. આવી નિકાસના કારણે, નિકાસ પ્રોત્સાહન યોજના લાગુ પડે છે. તે હેઠળ, કરદાતા આયાત અધિકારો માટે હકદાર બને છે, જે તે વેચી શકે છે. અમારા મતે, તેમાંથી મળતા વેચાણ અવેજને કરદાતાના ઔદ્યોગિક સાહસમાંથી મેળવેલ નફો અને લાભ ગણી શકાય નહીં."

૨૨. તોટગાર્સ કો-ઓપરેટિવ સેલ સોસાયટી લિમિટેડ વિરુદ્ધ ઈનકમ ટેક્સ ઓફિસર [(૨૦૧૦) ૩૨૨ આઈ.ટી.આર. ૨૮૩] માં, જે ચુકાદા

પર આ અદાલતની ડિવિઝન બેંચ દ્વારા પછીના વર્ષો માટે પણ ૧૬/૦૬/૨૦૧૭ ના રોજ ા.ટી.એ. નં.૧૦૦૦૬૬/૨૦૧૬ (પ્રિન્સિપલ સીઆઈટી વિરુદ્ધ ધી તોટગાર્સ કો–ઓપરેટિવ સોસાયટીઝ સેલ્સ લિમિટેડ શિરસી, કર્ણાટક) નો નિર્ણય કરતી વખતે આધાર રાખવામાં આવ્યો હતો, માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે કાયદાની કલમ ૮૦–પી(૨)(એ) માં નિર્દિષ્ટ પ્રવૃત્તિઓમાંથી કોઈ એકને આભારી વ્યવસાયના નફા અને લાભો, જે નિર્દિષ્ટ પ્રકારની પ્રવૃત્તિઓમાં રોકાયેલી સહકારી મંડળીઓને કરમાંથી ૧૦૦% કપાત આપે છે, તેમાં સરપ્લસ ફંડ્સને ટૂંકા ગાળાની થાપણો અને સરકારી જામીનગીરીઓમાં રોકીને તેના દ્વારા મેળવવામાં આવેલા વ્યાજનો સમાવેશ થતો નથી કે જે કાયદાની કલમ ૫૬ હેઠળ "અન્ય સ્ત્રોતોમાંથી આવક" તરીકે કરપાત્ર બનશે. સર્વોચ્ચ અદાલતના ચુકાદાનો સંબંધિત અંશ સરળ સંદર્ભ માટે નીચે ટાંકવામાં આવ્યો છે.

> “એવું કહેવું કે કલમ ૮૦પી ની લાગુ પડવાની ક્ષમતા નક્કી કરવા માટે આવકનો સ્ત્રોત સુસંગત નથી તે સાચું ન હોઈ શકે કારણ કે કલમ ૮૦પી(૨)(એ) માં નિર્દિષ્ટ પ્રવૃત્તિઓમાંથી એકને આભારી “વ્યવસાયના નફા અને લાભોની સમગ્ર રકમ” શબ્દોને વજન આપવું પડશે. એક મહત્વપૂર્ણ મુદ્દો ઉલ્લેખ કરવાની જરૂર છે.

“વ્યવસાયના નફા અને લાભોની સમગ્ર રકમ” શબ્દો એ વાત પર ભાર મૂકે છે કે જે આવકના સંબંધમાં કપાત માંગવામાં આવે છે તે કામગીરીની આવક હોવી જોઈએ અને સોસાયટીને મળતી અન્ય આવક નહીં. આ ખાસ કિસ્સામાં, પુરાવા દર્શાવે છે કે કરદાતા-સોસાયટી એવા ફંડ્સ પર વ્યાજ મેળવે છે જે આપેલ સમયે વ્યવસાયિક હેતુઓ માટે જરૂરી નથી. તેથી, આ કેસના તથ્યો અને સંજોગો પર, આવી વ્યાજની આવક “અન્ય આવક” ની શ્રેણીમાં આવે છે જેના પર વિભાગ દ્વારા કલમ ૫૬ હેઠળ યોગ્ય રીતે કર લાદવામાં આવ્યો છે. -ધ તોટગાર્સ કો-ઓપરેટિવ સેલ સોસાયટી લિમિટેડ વિ. આઇ.ટી.ઓ. (૨૦૧૦) ૨૨૮ સી.ટી.આર. (કર્ણાટક) ૫૨૬ ની પુષ્ટિ કરવામાં આવી.

કરદાતા, એક સહકારી મંડળી, તેના સભ્યોને ધિરાણ સુવિધાઓ પૂરી પાડવામાં અને સભ્યોની કૃષિ પેદાશોનું વિપણન કરવામાં રોકાયેલી હોવાથી, સરપ્લસ ફંડ્સને ટૂંકા ગાળાની થાપણો અને સરકારી જામીનગીરીઓમાં રોકીને તેના દ્વારા મેળવેલ વ્યાજ કલમ ૫૬ હેઠળ કરપાત્ર “અન્ય સ્ત્રોતોમાંથી આવક” શીર્ષક હેઠળ આવે છે અને તેને સોસાયટીની પ્રવૃત્તિઓને આભારી કહી શકાય નહીં

અને તેથી, વ્યાજની આવક કલમ ૮૦પી(૨)(એ)(I) હેઠળ કપાત માટે હકદાર બનતી નથી."

૨૩. ડિવિઝન બેંચે ઉપરોક્ત ચુકાદાને અનુસરીને પાછળથી ફરીથી ઠરાવ્યું હતું કે માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલતનો સદરહૂ ચુકાદો કાયદામાં સુધારા છતાં અને જો સહકારી બેંકો પાસે મૂકેલી થાપણોમાંથી કરદાતા સહકારી મંડળી દ્વારા વ્યાજની આવક મેળવાઈ હોય અને અન્ય શિડ્યુલ કે રાષ્ટ્રીયકૃત બેંકો પાસે નહીં જેવું કે માનનીય સર્વોચ્ચ અદાલત સમક્ષ સામેલ અગાઉના વર્ષોમાં કરવામાં આવ્યું હતું, તો પણ પછીના આકારણી વર્ષો માટે પણ એ જ કરદાતાને લાગુ પડશે અને આવી ૧૦૦% કપાત તે પછીના આકારણી વર્ષો માટે પણ કાયદાની કલમ ૮૦–પી(૨)(એ) અથવા (ડી) ના સંદર્ભમાં પણ કરદાતા સોસાયટીને ઉપલબ્ધ થશે નહીં.

૨૪. પ્રત્યર્થિ કરદાતાના વિદ્વત્ કાઉન્સિલ દ્વારા ટાંકવામાં આવેલા ચુકાદાઓ અને તેમની ટૂંકી દલીલો પર ધ્યાન આપતા પહેલા, ચાલો આપણે વર્તમાન કેસના તથ્યો અને સંજોગોમાં લાગુ પડતી કલમ ૧૦–એ ના સંબંધિત ભાગને તેની સંબંધિત મર્યાદા સુધી નીચે દર્શાવ્યા મુજબ ટાંકીએ.

૧૦એ [મુક્ત વ્યાપાર ક્ષેત્ર, વગેરેમાં નવા સ્થાપિત સાહસો અંગે વિશેષ જોગવાઈ.

૧૦એ. (૧) આ કલમની જોગવાઈઓને આધીન રહીને, કોઈ સાહસ દ્વારા વસ્તુઓ અથવા ચીજો અથવા કમ્પ્યુટર સોફ્ટવેરની નિકાસમાંથી મેળવેલ હોય તેવા નફા અને લાભોની કપાત, જે પૂર્વવર્તી વર્ષને સંબંધિત આકારણી વર્ષથી શરૂ કરીને સળંગ દસ આકારણી વર્ષોની મુદત માટે, જેમાં સાહસ આવી વસ્તુઓ અથવા ચીજો અથવા કમ્પ્યુટર સોફ્ટવેરનું, જે પણ હોય તે, ઉત્પાદન અથવા નિર્માણ કરવાનું શરૂ કરે છે, કરદાતાની કુલ આવકમાંથી માન્ય રાખવામાં આવશે:

....

....

૧૦–એ(૨) આ કલમ એવા કોઈપણ સાહસને લાગુ પડે છે જે નીચેની તમામ શરતો પૂરી કરે છે, એટલે કે:–

(I) તેણે આકારણી વર્ષને સંબંધિત પૂર્વવર્તી વર્ષ દરમિયાન વસ્તુઓ અથવા ચીજો અથવા કમ્પ્યુટર સોફ્ટવેરનું ઉત્પાદન કે નિર્માણ કરવાનું શરૂ કર્યું છે અથવા શરૂ કરે છે–

(એ) કોઈપણ મુક્ત વ્યાપાર ક્ષેત્રમાં ૧લી એપ્રિલ, ૧૯૮૧ ના રોજ અથવા તે પછી શરૂ થતા; અથવા

(બી) કોઈપણ ઈલેક્ટ્રોનિક હાર્ડવેર ટેકનોલોજી પાર્ક, અથવા, જે પણ હોય તે, સોફ્ટવેર ટેકનોલોજી પાર્કમાં ૧લી એપ્રિલ, ૧૯૯૪ ના રોજ અથવા તે પછી શરૂ થતા;

(સી) કોઈપણ વિશેષ આર્થિક ક્ષેત્રમાં ૧લી એપ્રિલ, ૨૦૦૧ ના રોજ અથવા તે પછી શરૂ થતા;

(ii) તે પહેલાંથી જ અસ્તિત્વમાં હોય તેવા વ્યવસાયના વિભાજન અથવા પુનર્ગઠન દ્વારા રચાયેલ ન હોવું જોઈએ:

શરતે કે આ શરત એવા કોઈપણ સાહસના સંબંધમાં લાગુ પડશે નહીં જે કલમ ૩૩બી માં ઉલ્લેખિત સંજોગોમાં અને તે કલમમાં નિર્દિષ્ટ કરેલી મુદતની અંદર તેવા કોઈપણ સાહસોના વ્યવસાયના કરદાતા દ્વારા પુનઃસ્થાપન, પુનર્ગઠન અથવા પુનરુત્થાનના પરિણામે રચાયેલ હોય;

(iii) તે અગાઉ કોઈપણ હેતુ માટે વપરાયેલ મશીનરી અથવા પ્લાન્ટના નવા વ્યવસાયમાં ટ્રાન્સફર દ્વારા રચાયેલ ન હોવું જોઈએ.

....

૧૦-એ(૪) [ઉપ-કલમ (૧) અને (૧એ)] ના હેતુઓ માટે, વસ્તુઓ અથવા ચીજો અથવા કમ્પ્યુટર સોફ્ટવેરની નિકાસમાંથી મેળવેલ નફો એ રકમ હશે જે સાહસના વ્યવસાયના નફા સાથે તે જ પ્રમાણ ધરાવે છે જે પ્રમાણ આવી વસ્તુઓ અથવા ચીજો અથવા કમ્પ્યુટર સોફ્ટવેર અંગેનો નિકાસ ટર્નઓવર સાહસ દ્વારા કરવામાં આવતા વ્યવસાયના કુલ ટર્નઓવર સાથે ધરાવે છે."

૨૫. પ્રત્યર્થિ કરદાતાના વિદ્વત્ કાઉન્સિલ, શ્રી ટી. સૂર્યનારાયણે રજૂઆત કરી હતી કે પ્રત્યર્થિ કરદાતાના સાહસનો સમગ્ર નફો અને લાભ, જેઓ સોફ્ટવેર પ્રોગ્રામ્સ અને પ્રોજેક્ટ્સના ઉત્પાદન અને નિકાસના વ્યવસાયમાં જ સંપૂર્ણપણે રોકાયેલા હતા, તે કાયદાની કલમ ૧૦-એ હેઠળ મુક્તિ અથવા ૧૦૦% કપાત માટે હકદાર હતા કારણ કે બેંકો અને સ્ટાફની લોનમાંથી કમાયેલા વ્યાજ સહિત આવા સાહસ દ્વારા કમાયેલી તમામ આવક જે સોફ્ટવેરની નિકાસની સામાન્ય વ્યવસાયિક પ્રવૃત્તિ માટે માત્ર આકસ્મિક/પ્રાસંગિક હતી અને તેથી આવું વ્યાજ પણ સાહસના નફા અને લાભોનો ભાગ બનશે અને આવી મુક્તિ માટે હકદાર બનશે.

૨૬. પ્રત્યર્થિ કરદાતાના વિદ્વત્ કાઉન્સિલ એ પણ રજૂઆત કરી હતી કે વાસ્તવમાં, પ્રમાણસર કપાત આપવા માટે કલમ ૧૦-એ(૪) હેઠળના

સૂત્રને લાગુ કરવાનો પ્રશ્ન એવા સંજોગોમાં ઉપસ્થિત થશે નહીં જ્યાં કરદાતા સંપૂર્ણપણે તેના સોફ્ટવેર પ્રોગ્રામ્સની ૧૦૦% નિકાસમાં રોકાયેલ હોય અને વ્યાજની આવકના સંબંધમાં આવી મુક્તિને બાકાત રાખવા માટે લાગુ પડશે નહીં કારણ કે સાહસની વ્યાજની આવક 'કરદાતાના નિકાસ ટર્નઓવર' થી વિપરીત 'કરદાતાના કુલ ટર્નઓવર' નો ભાગ બનતી નથી કારણ કે કરદાતા વસ્તુઓની ૧૦૦% નિકાસમાં રોકાયેલ છે અને પ્રત્યર્થિ કરદાતાને કાયદાની કલમ ૧૦-એ ની લાગુ પડવા માટેની અન્ય તમામ સંબંધિત શરતો કરદાતા સ્વીકાર્યપણે સંતોષે છે.

૨૭. તેમણે રજૂઆત કરી હતી કે આ અદાલતની મેસર્સ મોટોરોલા ઈન્ડિયા ઈલેક્ટ્રોનિક્સ (પી) લિમિટેડ (ઉપરોક્ત) ના કેસમાં ડિવિઝન બેંચનો ચુકાદો, જેની સાથે પછીની ડિવિઝન બેંચ દ્વારા અસહમતી દર્શાવવામાં આવી હતી જેના કારણે ફુલ બેંચ સમક્ષ વર્તમાન સંદર્ભ ઉપસ્થિત થયો છે, તે કાયદાની કલમ ૧૦-એ/૧૦-બી નું સાચું અર્થઘટન આપે છે અને અન્ય વડી અદાલતો દ્વારા પાછળના તબક્કે તેને સતત અનુસરવામાં આવ્યું છે.

૨૮. પ્રત્યર્થિ કરદાતાના વિદ્વત્ કાઉન્સિલે આ સબંધમાં નીચેના નિર્ણયો પર આધાર રાખ્યો હતો.

૨૯. રિવિએરા હોમ ફર્નિશિંગ વિરુદ્ધ એડિશનલ કમિશનર ઓફ ઈનકમ ટેક્સ, રેન્જ ૧૫ [(૨૦૧૬) ૬૫ ટેક્સમેન.કોમ ૨૮૭(દિલ્હી)] માં, દિલ્હી વડી અદાલતની ડિવિઝન બેંચે નિકાસ લક્ષી સાહસના કેસમાં, આકારણી વર્ષ ૨૦૦૮–૦૯ માટે, ક્રેડિટ લેટર અને બેંક ગેરંટી સુવિધાઓ સરળ બનાવવા માટે બેંક પાસે લીયન હેઠળ રહેલી ફિક્સ્ડ ડિપોઝિટ રિસિટ્સ (એફ.ડી.આર.એસ.) પર કરદાતા દ્વારા મેળવેલ વ્યાજના સંબંધમાં ઠરાવ્યું હતું કે એફ.ડી.આર.એસ. પર મેળવેલ આવું વ્યાજ કાયદાની કલમ ૧૦–બી હેઠળ કપાત માટે પાત્ર બનશે. સદરહૂ નિર્ણયના સંબંધિત ફકરા ૯ અને ૧૫ નીચે મુજબ ટાંકવામાં આવ્યા છે.

> "૯. ૧૦૦% ઈ.ઓ.યુ. દ્વારા વસ્તુઓ અને કમ્પ્યુટર સોફ્ટવેરની નિકાસમાંથી કમાયેલા નફા અને લાભો તરીકે શું ગણી શકાય તે પ્રશ્ન કર્ણાટક વડી અદાલત સમક્ષ સીઆઈટી વિરુદ્ધ મોટોરોલા ઈન્ડિયા ઈલેક્ટ્રોનિક્સ પ્રાઈવેટ લિમિટેડ (૨૦૧૪) ૪૬ ટેક્સમેન.કોમ ૧૬૭ (કર્ણાટક) માં વિચારણા માટે આવ્યો હતો. કર્ણાટક વડી અદાલત સમક્ષ સદરહૂ અપીલ મહેસૂલ વિભાગ દ્વારા આઈટીએટી દ્વારા પસાર કરાયેલા આદેશને પડકારવા માટે હતી

જેમાં એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે એફ.ડી.આર.એસ. પર ચૂકવવાપાત્ર વ્યાજ એ સાહસના વ્યવસાયના નફાનો ભાગ હતું અને તેથી તે કાયદાની કલમ ૧૦એ અને ૧૦બી હેઠળ કપાત માટે પાત્ર આવકમાં સમાવેશ કરવા યોગ્ય હતું. ત્યાં કરદાતાએ ઇઇએફસી ખાતામાં પડેલી થાપણો પર વ્યાજ તેમજ સાહસના ફંડ્સમાંથી સિસ્ટર કન્સર્ન્સને આપેલી આંતર–કોર્પોરેટ લોન પર વ્યાજ કમાયું હતું. તે કેસમાં કરદાતા પર તેના બાહ્ય વ્યાપારી ધિરાણ ('ઇસીબી') ની પૂર્વ–ચુકવણી કરવા પર મર્યાદા હતી. તે એક વર્ષમાં બાકી લોનના માત્ર ૧૦% સુધીની ચુકવણી કરી શકતી હતી. આના કારણે કરદાતાએ ચુકવણીની તારીખ સુધી બાકીના ફંડ્સને થાપણો તરીકે અથવા વિવિધ સિસ્ટર કન્સર્ન્સ પાસે આંતર કોર્પોરેટ થાપણો તરીકે અસ્થાયી રૂપે મૂક્યા હતા. કરદાતાએ એવી દલીલ કરી હતી કે ઔદ્યોગિક સાહસના વ્યવસાયમાંથી મેળવેલ વ્યાજ કલમ ૧૦બી ના અર્થમાં મુક્તિ માટે પાત્ર હતું અને નિકાસમાંથી નફો નક્કી કરવા માટે કાયદાની કલમ ૧૦બી(૪) હેઠળના સૂત્રનો ઉપયોગ કર્યો હતો. કલમ ૧૦બી(૪) માં "સાહસના વ્યવસાયનો નફો" પ્રયોગ એ કલમ ૧૦બી(૧) માં આવતા ૧૦૦% ઈ.ઓ.યુ. માંથી કરદાતા દ્વારા "મેળવેલ નફો અને લાભો" પ્રયોગ કરતાં વ્યાપક હતો તેવી કરદાતાની દલીલનો

આઈટીએટી દ્વારા સ્વીકાર કરવામાં આવ્યો હતો. આઈટીએટી એ નોંધ્યું કે કલમ ૮૦ એચ.એચ.સી. થી વિપરીત, જ્યાં 'સાહસના વ્યવસાયના નફા' માંથી કમાયેલા વ્યાજને સ્પષ્ટપણે બાકાત રાખવામાં આવ્યું હતું, ત્યાં સુધી કલમ ૧૦એ અને ૧૦બી નો સંબંધ છે ત્યાં સુધી આવી કોઈ સમાન જોગવાઈ નહોતી.

૧૫. અદાલતના સુવિચારિત મતમાં, મહેસૂલ વિભાગ વતી કરાયેલી રજૂઆતો કાયદાના પ્રકરણ VIએ ની જોગવાઈઓના સાચા આશય અંગેની મૂળભૂત ગેરસમજ પર અને કાયદાની કલમ ૮૦એ(૪) ની અયોગ્ય સમજણ પર આધારિત છે. કલમ ૮૦એ(૪) ના પ્રારંભિક શબ્દો "કલમ ૧૦એ અથવા કલમ ૧૦એએ અથવા કલમ ૧૦બી અથવા કલમ ૧૦બીએ માં અથવા આ પ્રકરણની કોઈપણ જોગવાઈઓમાં તેનાથી વિપરીત કંઈપણ સમાવિષ્ટ હોવા છતાં....." વાંચવામાં આવે છે. તેથી, જે બાબત પર ભાર મુકવાનો પ્રયાસ કરાયો છે તે એ છે કે કલમ ૮૦એ, અને પ્રકરણ VIએ ની અન્ય જોગવાઈઓ, કાયદાની કલમ ૧૦એ અને ૧૦બી થી સ્વતંત્ર છે. એવું જણાય છે કે કલમ ૮૦એ(૪) નો હેતુ એ સુનિશ્ચિત કરવાનો હતો કે જે એકમે કલમ ૧૦બી હેઠળ લાભ મેળવ્યો છે તેને કલમ ૮૦એ(૪) સાથે વાંચતા કલમ ૮૦|એ

અથવા ૮૦/બી હેઠળ વધુ રાહતનો દાવો કરવાની મંજૂરી આપવામાં આવશે નહીં. કલમ ૧૦બી(૪) સાથે વાંચતા કલમ ૧૦બી(૧) હેઠળ રાહતનો ઇનકાર કરવાનો અથવા શ્રી મંચંદા દ્વારા સૂચવવાનો પ્રયાસ કરાયો છે તેમ તે જોગવાઈઓના અવકાશને ઘટાડવાનો હેતુ હોય તેવું જણાતું નથી. ઉપરાંત, તેઓ એ દલીલ કરવામાં સાચા નથી કે ઉપર ઉલ્લેખિત વડી અદાલતોના નિર્ણયોએ લિબર્ટી ઈન્ડિયામાં સર્વોચ્ચ અદાલતના નિર્ણયની નોંધ લીધી નથી. સીઆઈટી વિરુદ્ધ મોટોરોલા ઈન્ડિયા ઇલેક્ટ્રોનિક્સ પ્રાઈવેટ લિમિટેડ (ઉપરોક્ત) માં કર્ણાટક વડી અદાલત સદરહૂ નિર્ણયનો સંદર્ભ આપે છે. કર્ણાટક વડી અદાલતના તે નિર્ણયને આ અદાલત દ્વારા હિતનિક એક્સપોર્ટ્સ (ઉપરોક્ત) અને યુનિવર્સલ પ્રિસીઝન સ્ક્રૂઝ (ઉપરોક્ત) માં મંજૂરી સાથે ટાંકવામાં આવ્યો છે. હિતનિક એક્સપોર્ટ્સ (ઉપરોક્ત) માં અદાલતે મરલ ઓવરસીઝ લિમિટેડ (ઉપરોક્ત) માં આઈટીએટી ની સ્પેશિયલ બેંચના અવલોકનોને મંજૂરી સાથે ટાંક્યા કે “કાયદાની કલમ ૧૦એ/૧૦બી એ કાયદાની કલમ ૧૦બી હેઠળ કપાત માટે પાત્ર ‘વ્યવસાયના નફા’ ની ગણતરી માટેની પદ્ધતિ પૂરી પાડતો એક સંપૂર્ણ કોડ છે. એકવાર આવક કરદાતાના પાત્ર સાહસના વ્યવસાયની આવકનો ભાગ બની જાય,

પછી કાયદાની કલમ ૧૦બી હેઠળ કપાતની ગણતરીના હેતુ માટે તેને પાત્ર નફામાંથી બાકાત રાખી શકાય નહીં.""

૩૦. સદરહૂ ચુકાદો, અમારા મતે, કાયદાની કલમ ૮૦-એ (૪) ને ધ્યાનમાં રાખીને કાયદાના પ્રકરણ VI-એ હેઠળ કલમ ૮૦-એચએચ, ૮૦-આઈએ વગેરેના અર્થઘટન પરના ચુકાદાઓને યોગ્ય રીતે અલગ પાડે છે, જે "કલમ ૧૦-એ અથવા કલમ ૧૦-એએ અથવા કલમ ૧૦-બી અથવા કલમ ૧૦-બીએ માં અથવા આ પ્રકરણની કોઈપણ જોગવાઈઓમાં તેનાથી વિપરીત કંઈપણ સમાવિષ્ટ હોવા છતાં" થી શરૂ થતા નોન-ઓબ્સ્ટેન્ટ ક્લોઝ સાથે કાયદાના પ્રકરણ VI-એ હેઠળ વિવિધ કપાતોની ગણતરી કરવા માટે આગળ વધે છે.

૩૧. તેવી જ રીતે કમિશનર ઓફ ઈનકમ ટેક્સ, કોલકાતા-IV વિરુદ્ધ હિન્દુસ્તાન ગમ એન્ડ કેમિકલ્સ લિમિટેડ [(૨૦૧૬) ૭૨ ટેક્સમેન.કોમ.૯૦(કોલકાતા)] માં કલકત્તા વડી અદાલતની ડિવિઝન બેંચે અગેન ઠરાવ્યું હતું કે ટૂંકા ગાળા માટે બેંકોમાં જમા કરાયેલા સરપ્લસ વ્યવસાયિક ફંડ્સ પર કમાયેલ વ્યાજ કાયદાની કલમ ૧૦-બી ના હેતુઓ માટે વ્યવસાયના નફાનો ભાગ બનશે. આ અદાલતની મેસર્સ મોટોરોલા ઈન્ડિયા ઈલેક્ટ્રોનિક્સ (પી) લિમિટેડ (ઉપરોક્ત) ના કેસમાં ડિવિઝન

બેંચના નિર્ણયમાં આધાર રાખવામાં આવેલા ફકરા ૩ નો સંબંધિત ભાગ સરળ સંદર્ભ માટે નીચે મુજબ ટાંકવામાં આવ્યો છે.

"૩. ઉપ–કલમ (૧) નું કેવળ વાંચન સૂચવે છે કે ૧૦૦% નિકાસ લક્ષી સાહસો ૧૦ વષ ની મુદત માટે વસ્તુઓની નિકાસમાંથી મેળવેલ નફા અને લાભોની કપાત માટે હકદાર છે. જોકે, સદરહૂ હકદારી કલમ ૧૦બી ની જોગવાઈઓને આધીન છે. બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, કલમ ૧૦બી ના અન્ય ભાગોમાં સમાવિષ્ટ જોગવાઈઓને આધીન રહીને, કરદાતાને લાભ ઉપલબ્ધ છે. તે અવિવાદિત હતું કે ધ્યાનમાં લેવાની એકમાત્ર સંબંધિત જોગવાઈ ઉપ–કલમ (૪) છે જે અમે અગાઉથી ટાંકી છે. ઉપ–કલમ (૪) કપાતનું પ્રમાણ પૂરું પાડે છે જે કરદાતા દ્વારા મેળવી શકાય છે. કપાતનું પ્રમાણ સાહસના વ્યવસાયના કુલ ટર્નઓવર અને સાહસના નિકાસ ટર્નઓવર પર આધારિત છે. એકવાર આ બે આંકડા ઉપલબ્ધ થઈ જાય, પછી કુલ ટર્નઓવર સામે નિકાસ ટર્નઓવરની ટકાવારી નક્કી કરવા માટે કુલ ટર્નઓવરને નિકાસ ટર્નઓવર વડે ભાગવું પડે છે. ધારો કે કુલ ટર્નઓવર રૂ.૧૦૦/– છે અને કુલ નિકાસ ટર્નઓવર રૂ.૧૦/– માટે છે, તો નિકાસ ટર્નઓવર કુલ ટર્નઓવરના ૧૦% છે. પછી

સાહસના વ્યવસાયનો કુલ નફો શોધી કાઢવો પડે છે. ધારો કે સાહસના વ્યવસાયનો કુલ નફો રૂ.૧૦૦ છે, તે કિસ્સામાં, કલમ ૧૦બી ની કલમ ૧૦ ઉપ–કલમ (૧) હેઠળ કરદાતાને ઉપલબ્ધ કપાત રૂ.૧૦૦ ના ૧૦%, એટલે કે રૂ.૧૦/– થશે. આ ઉપ–કલમ (૧) હેઠળ લાભ અથવા કપાત ગણવાના હેતુ માટે ઉપ–કલમ (૪) દ્વારા પૂરૂ પાડવામાં આવેલ સૂત્ર છે. કુલ ટર્નઓવરમાં સ્વાભાવિક રીતે વ્યાજના કારણે થતી આવકનો સમાવેશ થશે. ધારાસભા કલમ ૮૦એચ.એચ.સી. ના કિસ્સામાં તેની ઉપ–કલમ (૪સી) ના ખુલાસા (બીએએ) દ્વારા કરવામાં આવ્યું છે તેમ કુલ ટર્નઓવરમાંથી વ્યાજની રકમને બાકાત રાખવાની જોગવાઈ કરી હોય તેવું જણાતું નથી. તે કિસ્સામાં, વ્યાજમાંથી ઉદ્ભવતી આવકના ૯૦% ને કલમ ૮૦એચ.એચ.સી. હેઠળ ઉપલબ્ધ કપાત પર પહોંચવાના હેતુ માટે વ્યવસાયના નફામાંથી બાકાત રાખવાના રહે છે. પરંતુ એક સમાન જોગવાઈ ત્યાં નથી. તેથી, તે જોગવાઈને ગર્ભિત રીતે લાવી શકાય નહીં. વ્યાજમાંથી કમાયેલી રકમ કલમ ૧૦બી ની ઉપ–કલમ (૧) હેઠળ લાભ આપવાના હેતુ માટે ધ્યાનમાં લેવાનો આશય ન હતો તેવી રજૂઆત સાચી હોઈ શકે છે. પરંતુ ૧૦૦% નિકાસ લક્ષી સાહસને ઉપલબ્ધ કપાતની રકમ અનિવાર્યપણે ઉપ–કલમ (૪) માં આપેલા સૂત્ર પર

આધારિત છે. જેમ કે, નાણાંનો એક ભાગ વ્યાજમાંથી કમાયો હતો અને નિકાસમાંથી નહીં તેવો કોઈ વિવાદ થવા માટે કોઈ અવકાશ નથી. આ પ્રશ્ન કર્ણાટક વડી અદાલત સમક્ષ આવ્યો હતો અને સીઆઈટી વિરુદ્ધ મોટોરોલા ઈન્ડિયા ઈલેક્ટ્રોનિક્સ (પી.) લિમિટેડ [૨૦૧૪] ૪૬ ટેક્સમેન.કોમ ૧૬૭/૨૨૫ટેક્સમેન ૧૧ (કર્ણાટક)(મેજિસ્ટ્રેટ) ના કેસમાં નીચે મુજબ જવાબ આપવામાં આવ્યો હતો:

"પ્રસ્તુત કિસ્સામાં, કરદાતા એ ૧૦૦% ઈ.ઓ.યુ. છે, જેણે સોફ્ટવેરની નિકાસ કરી છે અને આવક કમાઈ છે. તે આવકનો એક ભાગ ઇઇએફસી ખાતામાં શામેલ છે. રકમનો બીજો ભાગ દેશની અંદર ફિક્સ્ડ ડિપોઝિટના માધ્યમથી રોકવામાં આવે છે, રકમનો બીજો ભાગ સિસ્ટર કન્સર્નને લોનના માધ્યમથી રોકવામાં આવે છે જે વ્યાજ અથવા આયાત અધિકારના વેચાણમાંથી અવેજ મેળવે છે, જે કાયદામાં પરવાનગીપાત્ર છે. હવે પ્રશ્ન એ છે કે શું મળેલું વ્યાજ અને આયાત અધિકારોના વેચાણથી મળેલ અવેજ સાહસના વ્યવસાયની આવક તરીકે ગણવાના રહે છે. આ આવક અને સાહસના વ્યવસાયની આવક વચ્ચે સીધો સંબંધ છે. જોકે તે કોઈ વસ્તુના વેચાણમાંથી મળતા નફા અને લાભોનું સ્વરૂપ ધારણ

કરતું નથી, તેમ છતાં તે વસ્તુઓની નિકાસ દ્વારા વસૂલ કરાયેલા અવેજમાંથી મેળવેલ આવક છે. ઉપ–કલમ (૪) માં સમાવિષ્ટ નફા અને લાભોમાંથી આવકની વ્યાખ્યાને ધ્યાનમાં રાખીને, કરદાતા કાયદાની કલમ ૧૦બી હેઠળ કલ્પના કર્યા મુજબ સદરહૂ રકમની મુક્તિના લાભ માટે હકદાર છે. તેથી, ઉપરોક્ત રકમો સુધી પણ લાભ લંબાવવામાં ટ્રિબ્યુનલ ન્યાયોચિત હતું. અમને આ અપીલોમાં કોઈ ગુણવત્તા જણાતી નથી. તેથી, આઈટીએ નં.૪૨૮/૨૦૦૭ માં ઉપસ્થિત કરાયેલ કાયદાનો પ્રથમ સબસ્ટેન્શિયલ પ્રશ્ન મહેસૂલ વિભાગની તરફણમાં અને કરદાતાની વિરુદ્ધમાં જવાબ આપવામાં આવે છે અને આઈટીએ નં.૪૪૭/૨૦૦૭ માં કાયદાનો પ્રથમ સબસ્ટેન્શિયલ પ્રશ્ન કરદાતાની તરફણમાં અને મહેસૂલ વિભાગની વિરુદ્ધમાં જવાબ આપવામાં આવે છે.

ઉપરોક્ત તારણોના પ્રકાશમાં, બંને અપીલોમાં કાયદાનો બીજો પ્રશ્ન વિચારણા માટે ઉપસ્થિત થતો નથી.""

૩૨. કમિશનર ઓફ ઈનકમ ટેક્સ–IV વિરુદ્ધ સિમેન્ટેક સોફ્ટવેર ઈન્ડિયા (પી) લિમિટેડ

[એમ.એ.એન.યુ./એમએચ/૨૫૭૫/૨૦૧૪] માં બોમ્બે વડી અદાલતની ડિવિઝન બેંચે અમારા મતે યોગ્ય રીતે ઠરાવ્યું કે 'કપાત' ના સંદર્ભમાં પ્રકરણ VI–એ ની જોગવાઈઓને કલમ ૧૦–એ માં મિશ્રિત/ટેલિસ્કોપ થવા દેવાય નહીં અને કલમ ૧૦–એ હેઠળની કપાતને વ્યવસાયના નફા અને લાભોની ગણતરીના અગાઉના તબક્કે અમલમાં મૂકવાની રહે છે, જ્યારે કાયદાની કલમ ૧૪ થી ૫૯ નો સમાવેશ કરતા પ્રકરણ IV માં આવકના વિવિધ સ્વતંત્ર શીર્ષકો હેઠળની આવક ઉમેરીને કુલ એકંદર આવક નક્કી થયા પછી પ્રકરણ VI–એ લાગુ પડે છે.

૩૩. બોમ્બે વડી અદાલતના નિર્ણયના ફકરા ૧૯ થી ૨૧ માંથી સંબંધિત અંશ પણ સરળ સંદર્ભ માટે નીચે મુજબ ટાંકવામાં આવ્યો છે.

> "૧૯. શ્રી કાકાની એ દલીલમાં થોડું તથ્ય છે કે જો કલમ ૧૦એ દ્વારા નિર્ધારિત રીતે કરદાતાની કુલ આવકમાંથી કપાત માન્ય રાખવામાં આવશે અને ગણતરી પણ તે જોગવાઈમાં જ એટલે કે ઉપ–કલમ (૪) માં આપવામાં આવી છે, તો ત્યાં એક સંપૂર્ણ કોડ છે જે ધારાસભા દ્વારા વિકસાવવામાં આવ્યો છે અને ઘડવામાં આવ્યો છે.

૨૦. આના સંબંધમાં, અમને આ અદાલતના બ્લેક એન્ડ વીચ કન્સલ્ટિંગ પ્રા. લિમિટેડના કેસના ચુકાદામાં પણ ટેકો મળે છે. આ અદાલતે નીચે મુજબ અવલોકન કર્યું છે અને ઠરાવ્યું છે:

“કલમ ૧૦એ એ એક એવી જોગવાઈ છે જે બાદબાકીના સ્વરૂપમાં છે અને મુક્તિના સ્વરૂપમાં નથી. આ બાબત પર હિન્દુસ્તાન યુનિલીવર લિમિટેડ વિરુદ્ધ ડેપ્યુટી કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ એમ.એ.એન.યુ./એમએચ/૦૪૧૭/૨૦૧૦: [૨૦૧૦] ૩૨૫ આઈ.ટી.આર. ૧૦૨ (બોમ્બે) ના કિસ્સામાં કલમ ૧૦બી ની જોગવાઈઓનું અર્થઘટન કરતી વખતે આ કોર્ટની ડિવિઝન બેંચના ચુકાદાના ફકરા ૨૪ માં ભાર મૂકવામાં આવ્યો હતો. રેવેન્યુની રજૂઆતે કલમ ૧૦એ ના અક્ષરશઃ વાંચન પર પોતાનો આધાર રાખ્યો હતો, જેના હેઠળ કરદાતાની કુલ આવકમાંથી સતત દસ આકારણી વર્ષોની મુદત માટે વસ્તુઓ અથવા ચીજવસ્તુઓ અથવા કમ્પ્યુટર સોફ્ટવેરની નિકાસમાંથી ઉપક્રમ દ્વારા મેળવેલ નફો અને લાભ બાદ આપવાનો રહે છે. અમારા મતે, કલમ ૧૦એ હેઠળની બાદબાકીનો અમલ વ્યવસાયના નફા અને લાભની ગણતરીના તબક્કે કરવાનો રહે છે. આ કલમ ૭૨ ની જોગવાઈઓના અમલથી પૂર્વવર્તી છે જે વ્યવસાયિક ખોટને આગળ

ખેંચવા અને સરભર કરવા સાથે સંબંધિત છે. પ્રકરણ VI–એ ની જોગવાઈઓ સામેલ કરતી વખતે ધારાસભા દ્વારા એક તફાવત કરવામાં આવ્યો છે. કલમ ૮૦એ(૧) શરત મૂકે છે કે કરદાતાની કુલ આવકની ગણતરી કરતી વખતે, તેની એકંદર કુલ આવકમાંથી, આ પ્રકરણની જોગવાઈઓ અનુસાર અને તેને આધીન રહીને, કલમ ૮૦સી થી ૮૦U માં નિર્દિષ્ટ બાદબાકીઓ માન્ય રાખવામા આવશે. કલમ ૮૦બી(૫) પ્રકરણ VI એ ના હેતુઓ માટે "એકંદર કુલ આવક" ને આ પ્રકરણ હેઠળ કોઈ બાદબાકી કરતા પહેલાં, આ અધિનિયમની જોગવાઈઓ અનુસાર ગણવામાં આવેલી કુલ આવક તરીકે વ્યાખ્યાયિત કરે છે. રેવેન્યુ મુખ્યત્વે જે મેળવવા માંગે છે તે કલમ ૧૦એ હેઠળ માન્ય બાદબાકીના સંદર્ભમાં પ્રકરણ VI–એ ની જોગવાઈઓને સંમિશ્રિત કરવાનું છે, જે તે અસર માટે વિશિષ્ટ વૈધાનિક જોગવાઈ કરવામાં ન આવે ત્યાં સુધી પરવાનગી યોગ્ય રહેશે નહીં. તેના અભાવે, આવો અભિગમ સ્વીકારી શકાય નહીં. પરિસ્થિતિઓમાં, ટ્રિબ્યુનલના નિર્ણયને બહાલ રાખવો પડશે કારણ કે તે સ્પષ્ટ અને વિહંગમ છે કે કલમ ૧૦એ હેઠળની બાદબાકી પ્રથમ તબક્કે જ્યારે વ્યવસાયના નફા અને લાભની ગણતરી કરવામાં આવે ત્યારે જ આપવાની રહે છે."

૨૧. તેથી, જ્યારે આ કોર્ટે ઠરાવ્યું છે કે પ્રકરણ VIએ કુલ આવકની ગણતરી કરતી વખતે બાદબાકી કરવાની જોગવાઈ કરે છે અને કલમ ૮૦એચ.એચ. પછાત વિસ્તારોમાં નવેસરથી સ્થાપિત ઉપક્રમ અથવા હોટેલ વ્યવસાયમાંથી થતા નફા અને લાભના સંબંધમાં બાદબાકી સાથે સંબંધિત છે, ત્યારે પ્રકરણ III માં આવતી કલમ ૧૦એ હેઠળ પરવાનગી યોગ્ય બાદબાકીના સંદર્ભમાં પ્રકરણ VIએ ને સંમિશ્રિત કરવાનો રેવેન્યુનો પ્રયાસ ગ્રાહ્ય રાખી શકાય નહીં.

૩૪. અમારો સુવિચારેલ અભિપ્રાય છે કે રેવેન્યુના વિદ્વાન કાઉન્સેલ શ્રી અરાવિંદ દ્વારા આધાર રાખવામાં આવેલા ઉપર સંદર્ભિત નિર્ણયો આ અધિનિયમની કલમ ૧૦–એ અને ૧૦–બી હેઠળના કેસોને આવરી લેતા નથી, જે વિશિષ્ટ જોગવાઈઓ છે અને પોતાનામાં જ સંપૂર્ણ સંહિતા છે અને વિશેષ આર્થિક ક્ષેત્રો (એસઈઝેડએસ), એસટીપીઆઈ, વગેરેમાં સ્થિત ૧૦૦% નિકાસ લક્ષી એકમો (ઇ.ઓ.યુ.એસ.) જેવી વિશેષ પ્રકૃતિ અને લક્ષણ ધરાવતા કરદાતા દ્વારા મેળવેલ નફા અને લાભ સાથે સંબંધિત છે, જ્યાં સોફ્ટવેર સહિતની વસ્તુઓની ૧૦૦% નિકાસ કરતા સમગ્ર ઉપક્રમના સમગ્ર નફા અને લાભનો આ કેસમાં તથ્ય છે તેમ,

કરદાતાને આવા નિકાસ વ્યવસાયના નફા અને લાભની ૧૦૦% બાદબાકી આપવામાં આવે છે અને તેથી બેંકોમાં કામચલાઉ ધોરણે મૂકેલા ભંડોળ પરના વ્યાજ અથવા સ્ટાફ લોન પરના વ્યાજ દ્વારા આવા ઉપક્રમની આનુષંગિક આવક પણ આવા વિશેષ ઉપક્રમોના નફા અને લાભનો ભાગ બનશે અને આ કેસોની સરખામણી આ અધિનિયમના પ્રકરણ VI–એ ની કલમ ૮૦–એચએચ અથવા ૮૦–Iબી હેઠળની બાદબાકી સાથે કરી શકાય નહીં, જ્યાં વિવિધ પ્રવૃત્તિઓ અથવા ચીજવસ્તુઓ સાથે કામ કરતો કરદાતા અન્ય બાબતોની સાથે નિર્દિષ્ટ પ્રવૃત્તિમાંથી નફો અને લાભ મેળવી શકે છે અને તેથી તે કેસોમાં, નામદાર સુપ્રસિદ્ધ સુપ્રીમ કોર્ટે ઠરાવ્યું છે કે વ્યાજની આવક આવી વિશેષ વ્યવસાયિક પ્રવૃત્તિ કરતા આવા ઉપક્રમોમાંથી "મેળવેલી" આવક રહેશે નહીં.

૩૫. પ્રકરણ VI–એ હેઠળ કલમ ૮૦–એચએચ, ૮૦–એચ.એચ.સી., ૮૦–Iબી, વગેરેમાં 'ઉપક્રમની એકંદર કુલ આવક' માંથી બાદબાકીની યોજના, જે આ જોગવાઈઓ અને અન્ય આવકોમાં વિવિધ નિર્દિષ્ટ પ્રવૃત્તિઓમાંથી ઉદ્ભવી શકે છે, તે આ જોગવાઈઓ હેઠળની બાદબાકીના દાયરામાંથી વ્યાજની આવકને બાકાત રાખી શકે છે, પરંતુ આ અધિનિયમની કલમ ૧૦–એ અને ૧૦–બી હેઠળની મુક્તિમાં આવા પાત્ર

ઉપક્રમોના નિકાસના વ્યવસાયમાંથી મેળવેલી તમામ આવકનો સમાવેશ થાય છે જેમાં બેંકોમાં અથવા સ્ટાફ લોન પર આવા ઉપક્રમો દ્વારા ભંડોળના કામચલાઉ રોકાણમાંથી મેળવેલ વ્યાજની આવકનો પણ સમાવેશ થાય છે. વ્યવસાયની સમર્પિત પ્રકૃતિ અથવા એસટીપીઆઈ કે એસ.ઈઝેડએસ. વગેરેમાં તેમની વિશેષ ભૌગોલિક સ્થિતિ તેમને કલમ ૮૦–એચએચ, વગેરે હેઠળ પ્રકરણ VI–એ હેઠળ એકંદર કુલ આવકમાંથી બાદબાકી મેળવવા માટે હકદાર આવકના વિશેષ લક્ષણ હોવાને બદલે, આ અધિનિયમની કલમ ૧૦–એ અથવા ૧૦–બી હેઠળ ૧૦૦% બાદબાકીના સ્વરૂપમાં પ્રોત્સાહન મેળવવા માટે હકદાર કરદાતાઓની વિશેષ શ્રેણી બનાવે છે. આ અધિનિયમની કલમ ૧૦–એ અથવા ૧૦–બી હેઠળ મુક્તિ મેળવવા માટે હકદાર આવકની ગણતરી પ્રકરણ IV ના ભાગ–ડી હેઠળ કલમ ૨૮ થી ૪૪ મુજબ વ્યવસાયના નફા અને લાભમાંથી મળતી આવકની ગણતરીના પૂર્વ તબક્કે કરવામાં આવે છે, કલમ ૮૦–બી(૫) હેઠળ વ્યાખ્યાયિત કર્યા મુજબ 'એકંદર કુલ આવક' ગણવામાં આવે તે પહેલાં અને જે પછી કલમ ૮૦એચ.એચ. વગેરેમાં પ્રકરણ VI–એ હેઠળની વિવિધ બાદબાકીઓની વિચારણા ધ્યાને આવે છે. તેથી પ્રકરણ VI ની બાદબાકીનું સામ્ય કલમ ૧૦–એ અથવા ૧૦–બી માં સંમિશ્રિત કરી શકાય નહીં કે લાવી શકાય નહીં. કલમ ૧૦–એ અથવા ૧૦–બી માં 'ઉપક્રમ દ્વારા મેળવેલ' શબ્દો કલમ

૮૦–એચએચ વગેરેમાં પ્રયુક્ત 'માંથી મેળવેલ' થી જુદા છે. તેથી બેંક થાપણો અથવા સ્ટાફ લોન પરના વ્યાજના સ્વરૂપમાં આનુષંગિક આવક સહિત ઉપક્રમના તમામ નફા અને લાભ આ અધિનિયમની કલમ ૧૦–એ અને ૧૦–બી હેઠળ ૧૦૦% મુક્તિ અથવા બાદબાકી માટે હકદાર રહેશે. આવી વ્યાજની આવક નિકાસના સીધા પરિણામ તરીકે નહીં પરંતુ બેંક થાપણો વગેરેમાંથી ઉદ્ભવે છે તે છતાં ઉપક્રમના સામાન્ય નિકાસ વ્યવસાય દરમિયાન ઉદ્ભવે છે, અને તેથી તે ૧૦૦% બાદબાકી માટે પાત્ર છે.

૩૬. આ અધિનિયમની કલમ ૧૦–એ/૧૦–બી હેઠળની મુક્તિ માટે અને પાર્લામેન્ટ દ્વારા પસંદ કરાયેલ કરદાતાઓના વિશેષ વર્ગને આવું પ્રોત્સાહન આપવાના હેતુ માટે આ અધિનિયમની યોજનાનું હેતુપૂર્ણ અર્થઘટન કરવાનું રહે છે, ધારાસભાને લવચીકતા માન્ય છે અને હેતુપૂર્ણ અર્થઘટન કરવા માટે મુક્તિની જોગવાઈઓનું ઉદાર અર્થઘટન, નીચેના કેસોમાં નામદાર સુપ્રીમ કોર્ટ દ્વારા પણ પ્રતિપાદિત કરવામાં આવ્યું હતું:–

/] બજાજ ટેમ્પો લિમિટેડ, બોમ્બે વિરુદ્ધ કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ, બોમ્બે, [(૧૯૯૨) ૩ એસસીસી ૭૮] માં, નામદાર સુપ્રીમ કોર્ટે ઠરાવ્યું કે:–

"પ. ... ..આર્થિક વિકાસને પ્રોત્સાહન આપવાના આશયવાળી જોગવાઈનું ઉદારતાથી અર્થઘટન કરવાનું હોવાથી, તેના પરનો પ્રતિબંધ પણ એવી રીતે જ અર્થઘટવવો જોઈએ જેથી કલમના ઉદ્દેશ્યને આગળ ધપાવી શકાય અને તેને નિષ્ફળ ન બનાવી શકાય. પરંતુ હાઈકોર્ટ દ્વારા કરવામાં આવ્યા મુજબ કલમનું અક્ષરશઃ અર્થઘટન કરવાનું પરિણામ અણધાર્યું સાબિત થયું, જેના માટે તેને દોષ આપી શકાય નહીં, કારણ કે જો તેના ઘડતર પાછળનો હેતુ, તે જે ઉદ્દેશ્ય પ્રાપ્ત કરવા માંગતો હતો અને જે અનિષ્ટને નિયંત્રિત કરવાનો તેનો ઈરાદો હતો તે જોવામાં ન આવે તો તે જોગવાઈ આવા અર્થઘટન માટે સંવેદનશીલ છે. તેને વાંચવાની એક રીત એ છે કે કલમ અગાઉ અન્ય કોઈ વ્યવસાયમાં ઉપયોગમાં લેવાયેલ કોઈ મકાન, પ્લાન્ટ અથવા મશીનરીની તેને ટ્રાન્સફર કરીને રચાયેલા કોઈપણ ઉપક્રમને બાકાત રાખે છે. આવા વાચન સામે કોઈ વાંધો ઉઠાવી શકાયો ન હોત પરંતુ જ્યારે આવા સદા અને સરળ રીતે વાંચવાના પરિણામનું વિશ્લેષણ કરવામાં આવે છે ત્યારે એવું જણાય છે કે અક્ષરશઃ અર્થઘટન યોગ્ય રહેશે નહીં. ..."

//] આર.કે. ગર્ગ વિરુદ્ધ યુનિયન ઓફ ઈન્ડિયા, [(૧૯૮૧) ૪ એસસીસી ૬૭૫] = [૧૯૮૨ એસસીસી (કર) ૩૦ પી.૬૯૦] માં, નામદાર સર્વોચ્ચ અદાલતે નીચે મુજબ ઠરાવ્યું છે:–

"૮. સમાન મહત્વનો બીજો નિયમ એ છે કે આર્થિક પ્રવૃત્તિઓને લગતા કાયદાઓને વાણી સ્વાતંત્ર્ય, ધર્મ વગેરે જેવા નાગરિક અધિકારોને સ્પર્શતા કાયદાઓ કરતાં વધુ ઉદારતા સાથે જોવા જોઈએ. જસ્ટિસ હોમ્સ જેવા મહાન વ્યક્તિ દ્વારા કહેવામાં આવ્યું છે કે, ધારાસભાને અમુક અંશે લવચીકતા આપવી જોઈએ, કારણ કે તેણે જટિલ સમસ્યાઓ સાથે પતાવટ કરવાની હોય છે જે કોઈ સિદ્ધાંતવાદી અથવા જડ સૂત્ર દ્વારા ઉકેલ સ્વીકારતી નથી અને આર્થિક બાબતો સાથે વ્યવહાર કરતા કાયદાના કિસ્સામાં આ ખાસ કરીને સાચું છે, જ્યાં, જે સમસ્યાઓનો ઉકેલ લાવવો જરૂરી છે તેની પ્રકૃતિને ધ્યાનમાં રાખીને, ધારાસભાને વધુ લવચીકતા આપવી જોઈએ. કોર્ટે મૂળભૂત માનવ અધિકારો સામેલ હોય તેવા અન્ય ક્ષેત્રો કરતાં આર્થિક નિયમનના ક્ષેત્રમાં વિધાનિક નિર્ણય પ્રત્યે ન્યાયિક આદર આપવા માટે વધુ નમેલું અનુભવવું જોઈએ. આ ચેતવણી મોરી વિરુદ્ધ ડૌડ [૩૫૧ U એસ. ૪૫૭ : ૧ એલ. ઇ.ડી ૨ડી ૧૪૮૫ (૧૯૫૭)] માં ફ્રેન્કફર્ટર, જે. એ તેમની અજોડ

શૈલીમાં કહ્યું છે તેના કરતાં ક્યાંય વધુ સુંદર રીતે વ્યક્ત કરવામાં આવી નથી:

"ઉપયોગિતાઓ, કર અને આર્થિક નિયમનના કેસોમાં, વિધાનિક નિર્ણય પ્રત્યે ન્યાયિક આદર ન હોય તો પણ ન્યાયિક સ્વ-સંયમ માટે સારા કારણો છે. આખરે ધારાસભા પર સકારાત્મક જવાબદારી છે. અદાલતો પાસે માત્ર નાશ કરવાની સત્તા છે, પુનઃરચના કરવાની નહીં. જ્યારે આમાં આર્થિક નિયમનની જટિલતા, અનિશ્ચિતતા, ભૂલ થવાની શક્યતા, નિષ્ણાતોનો મૂંઝવણભર્યો સંઘર્ષ, અને ન્યાયાધીશોને ઘટનાઓ દ્વારા રદબતલ કરવામાં આવ્યા હોય તેટલી વારનો ઉમેરો થાય છે - ત્યારે સ્વ-મર્યાદા એ ન્યાયિક ડહાપણ અને સંસ્થાકીય પ્રતિષ્ઠા અને સ્થિરતાનો માર્ગ હોવાનું જોઈ શકાય છે."

કોર્ટે હંમેશા યાદ રાખવું જોઈએ કે "કાયદો વ્યવહારુ સમસ્યાઓ તરફ નિર્દેશિત છે, આર્થિક વ્યવસ્થા અત્યંત સંવેદનશીલ અને જટિલ છે, ઘણી સમસ્યાઓ વિશિષ્ટ અને આકસ્મિક છે, કાયદાઓ અમૂર્ત દાવો નથી અને અમૂર્ત એકમો સાથે સંબંધિત નથી અને તેને અમૂર્ત સમપ્રમાણતા દ્વારા માપવાના નથી"; "સારવારની ચોક્કસ બુદ્ધિમત્તા

અને સરસ અનુકૂલન હંમેશા શક્ય નથી" અને "નિર્ણય મોટાભાગે અપૂરતા અને અપ્રમાણિત અનુભવ પર આધારિત ભવિષ્યવાણી છે". ખાસ કરીને આર્થિક બાબતોમાં દરેક કાયદો મૂળભૂત રીતે પ્રયોગાત્મક છે અને તે પ્રયોગ અથવા જેને પ્રયત્ન અને ભૂલની પદ્ધતિ કહી શકાય તેના પર આધારિત છે અને તેથી તે તમામ સંભવિત પરિસ્થિતિઓની જોગવાઈ કરી શકતો નથી અથવા તમામ સંભવિત દુરુપયોગોની અગાઉથી કલ્પના કરી શકતો નથી. જટિલ પ્રયોગાત્મક આર્થિક કાયદામાં અપરિપક્વતા અને અસમાનતાઓ હોઈ શકે છે પરંતુ માત્ર તે જ કારણે તેને અમાન્ય તરીકે રદ કરી શકાય નહીં."

૩૭. અમારા દ્વારા ચર્ચા કરાયેલી ઉપરોક્ત કાનૂની સ્થિતિ પર, અમે એવા અભિપ્રાય ધરાવીએ છીએ કે ઉત્તરદાતા કરદાતા તેના વ્યવસાયના સામાન્ય ક્રમમાં બેંકો પાસે કરેલી થાપણો પર તેના દ્વારા મેળવવામાં આવેલી વ્યાજની આવક અને સ્ટાફ લોનમાંથી તેના દ્વારા મેળવવામાં આવેલા વ્યાજના સંબંધમાં આ અધિનિયમની કલમ ૧૦–એ હેઠળ ૧૦૦% મુક્તિ અથવા બાદબાકી માટે હકદાર હતા અને આવી વ્યાજની આવક આ અધિનિયમની કલમ ૫૬ હેઠળ 'અન્ય સ્ત્રોતોમાંથી આવક' તરીકે કરપાત્ર રહેશે નહીં. કલમ ૧૦–એ અથવા ૧૦–બી હેઠળ આવરી લેવાયેલ કરદાતાઓની આવી વિશેષ શ્રેણી દ્વારા બેંકો પાસે સરપ્લસ

ફંડ્સ મૂકવાની અથવા સ્ટાફ લોન ધીરવાની આનુષંગિક પ્રવૃત્તિ તેમની નિકાસ વ્યવસાયિક પ્રવૃત્તિનો અભિન્ન ભાગ છે અને વાણિજ્યિક ઔચિત્યને ધ્યાનમાં રાખીને લેવાયેલો વ્યવસાયિક નિર્ણય છે અને આનુષંગિક રીતે મેળવેલી વ્યાજની આવકને કલમ ૧૦–એ અથવા કલમ ૧૦–બી હેઠળ પરિકલ્પિત કર્યા મુજબ વસ્તુઓની નિકાસમાં રોકાયેલા ઉપક્રમ દ્વારા મેળવેલા તેના નફા અને લાભથી અલગ કરી શકાય નહીં અને આ અધિનિયમની કલમ ૫૬ હેઠળ અલગથી કર લાદી શકાય નહીં."

૫૪ રીવેરા હોમ ફર્નિશિંગ વિરુદ્ધ એડિશનલ કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ રેન્જ – ૧૫, ૨૦૧૬ (૨૩૭) ટેક્સમેન ૫૨૦ માં રિપોર્ટ થયેલા કેસમાં દિલ્હી હાઈકોર્ટે, કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ IV વિરુદ્ધ હિતનિક એક્સપોર્ટ્સ પ્રાઈવેટ લિમિટેડ [૨૦૧૪ ટીઆઈઓએલ ૨૫૦૭ એચસી દિલ્હી આઈટી] માં તેના અગાઉના નિર્ણયને અનુસરીને, નીચે મુજબ સમાન વલણ અપનાવ્યું છે:

"કોર્ટના સુવિચારેલ મતમાં, રેવેન્યુ વતી કરવામાં આવેલી રજૂઆતો આ અધિનિયમના પ્રકરણ VIએ ની જોગવાઈઓના સાચા આશય અંગેની મૂળભૂત ગેરસમજ અને આ અધિનિયમની કલમ ૮૦એ (૪) ની ખોટી સમજણ પર આગળ વધે છે. કલમ ૮૦એ (૪) ના શરૂઆતના શબ્દો વંચાય છે "કલમ ૧૦એ અથવા કલમ ૧૦એએ અથવા કલમ ૧૦બી

અથવા કલમ ૧૦બીએ માં અથવા આ પ્રકરણની કોઈપણ જોગવાઈઓમાં તેનાથી વિપરીત કંઈપણ સમાવિષ્ટ હોવા છતાં.....". તેથી જે બાબત રેખાંકિત કરવા માંગવામાં આવી છે તે એ છે કે કલમ ૮૦એ, અને પ્રકરણ VIએ ની અન્ય જોગવાઈઓ, આ અધિનિયમની કલમ ૧૦એ અને ૧૦બી થી સ્વતંત્ર છે. એવું જણાય છે કે કલમ ૮૦એ (૪) નો હેતુ એ સુનિશ્ચિત કરવાનો હતો કે કલમ ૧૦બી હેઠળ લાભ મેળવનાર એકમને કલમ ૮૦એ (૪) સાથે વાંચતા કલમ ૮૦/એ અથવા ૮૦/બી હેઠળ આગળ રાહત દાવો કરવાની મંજૂરી આપવામાં આવશે નહીં. શ્રી મનચંદા દ્વારા સૂચવવાનો પ્રયાસ કરવામાં આવ્યો છે તેમ કલમ ૧૦બી (૪) સાથે વાંચતા કલમ ૧૦બી (૧) હેઠળની રાહતનો ઈનકાર કરવાનો અથવા તે જોગવાઈઓના દાયરાને ઘટાડવાનો ઈરાદો જણાતો નથી. ઉપરાંત, ઉપર સંદર્ભિત હાઈકોર્ટના નિર્ણયોએ લિબર્ટી ઈન્ડિયામાં સુપ્રીમ કોર્ટના નિર્ણયની નોંધ લીધી નથી તેવી તેમની દલીલ સાચી નથી. સીઆઈટી વિરુદ્ધ મોટોરોલા ઈન્ડિયા ઈલેક્ટ્રોનિક્સ પ્રા. લિ. (ઉપરોક્ત) માં કર્ણાટક હાઈકોર્ટ તે નિર્ણયનો સંદર્ભ આપે છે. કર્ણાટક હાઈકોર્ટના તે નિર્ણયને આ કોર્ટ દ્વારા હિતનિક એક્સપોર્ટ્સ (ઉપરોક્ત) અને યુનિવર્સલ પ્રિસીઝન સ્ક્રૂઝ (ઉપરોક્ત) માં મંજૂરી સાથે ટાંકવામાં આવ્યો છે. હિતનિક એક્સપોર્ટ્સ (ઉપરોક્ત) માં કોર્ટે મરલ ઓવરસીઝ લિમિટેડ (ઉપરોક્ત) માં આઈટીએટી ની સ્પેશિયલ બેન્ચના અવલોકનોને મંજૂરી

સાથે ટાંક્યા હતા કે "અધિનિયમની કલમ ૧૦એ/૧૦બી એ એક સંપૂર્ણ સંહિતા છે જે અધિનિયમની કલમ ૧૦બી હેઠળ બાદબાકી માટે પાત્ર 'વ્યવસાયના નફા' ની ગણતરી માટેની વ્યવસ્થા પૂરી પાડે છે. એકવાર આવક કરદાતાના પાત્ર ઉપક્રમના વ્યવસાયનો ભાગ બની જાય પછી, તેને અધિનિયમની કલમ ૧૦બી હેઠળ બાદબાકીની ગણતરીના હેતુ માટે પાત્ર નફામાંથી બાકાત કરી શકાય નહીં."

પપ હિન્દુસ્તાન ગમ એન્ડ કેમિકલ્સ લિમિટેડ વિરુદ્ધ કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ, કોલકાતા–IV [(૨૦૧૬) ૭૨ ટેક્સમેન.કોમ ૯૦ (કોલકાતા)] ના કેસમાં કલકત્તા હાઈકોર્ટ દ્વારા પણ આવો જ વલણ અપનાવવામાં આવ્યો છે. અમે ફકરા ૪ અને ૫ માં કરવામાં આવેલા નીચેના અવલોકનો ટાંકીએ છીએ:

"૪. રેવેન્યુ વતી હાજર રહેલા વિદ્વાન એડવોકેટ શ્રી દુધોરિયાએ ઈન્ટરનેશનલ કમ્પોનન્ટ્સ ઈન્ડિયા લિમિટેડ વિરુદ્ધ આસિસ્ટન્ટ સીઆઈટી [૨૦૧૫ – (૩૭૨) – આઈ.ટી.આર.– ૦૧૯૦ – M એડીr એએસ.] માં મદ્રાસ હાઈકોર્ટના ચુકાદા તરફ અમારું ધ્યાન દોર્યું જેમાં નીચે મુજબનું વલણ અપનાવવામાં આવ્યું હતું :

"ઉપરોક્ત નિર્ણયના પ્રકાશમાં, અમે દ્રઢ મતના છીએ કે કોર્પોરેશન બેંક, ઈલેક્ટ્રિસિટી બોર્ડ પાસેની થાપણોમાંથી અને સ્ટાફ એડવાન્સ પર મેળવેલ વ્યાજનો કરદાતાના ઉપક્રમના વ્યવસાય સાથે સીધો કે સન્નિકટ સંબંધ નથી અને પરિણામે, તેઓ આ અધિનિયમની કલમ ૧૦બી હેઠળ બાદબાકી આપવા માટે હકદાર નથી, જે ઉપર સંદર્ભિત નિર્ણયમાં ચર્ચિલ અધિનિયમની કલમ ૮૦એચ.એચ. સમાન છે."

૫. વિદ્ધાન વરિષ્ઠ એડવોકેટ શ્રી આર.એન. બાજોરિયાએ યોગ્ય રીતે નિશાની કરી હતી કે મદ્રાસ હાઈકોર્ટનો ચુકાદો એ સાદા કારણસર કોઈ સુસંગતતા ધરાવતો નથી કે કલમ ૧૦બી ની ઉપ-કલમ (૪) ને નામદાર મદ્રાસ હાઈકોર્ટ દ્વારા ધ્યાનમાં લેવામાં આવી ન હતી. તેથી, આ ચુકાદો મુદ્દાનો નિર્ણય કરવામાં બિલકુલ મદદરૂપ નથી. વિદ્ધાન ટ્રિબ્યુનલે નીચે મુજબનો હુકમ કર્યો છે :

"કલમ ૧૦બી ના હેતુઓ માટે આવક અને ઉપક્રમ વચ્ચે સીધો સંબંધ સ્થાપિત કરવાની કોઈ આવશ્યકતા નથી. ૧૦૦% ઇ.ઓ.યુ. ની સમગ્ર વ્યવસાયિક આવક "ઉપક્રમના વ્યવસાયનો નફો" રહેશે. ઉપર ઠરાવવામાં આવ્યું છે કે ટૂંકી મુદત માટે બેંકો

પાસે જમા કરાવેલ ૧૦૦% ઈ.ઓ.યુ. ના કામચલાઉ સરપ્લસ વ્યવસાયિક ભંડોળ પર મેળવેલ વ્યાજ એ વ્યવસાયિક આવક છે અને વાસ્તવમાં આકારણી કરવામાં આવી છે. એ બાબત વિવાદમાં નથી કે સરપ્લસ ભંડોળ ૧૦૦% ઈ.ઓ.યુ. ના હતા. જેમ કે, તેના પર મેળવેલ વ્યાજને "ઉપક્રમના વ્યવસાયના નફા" ના ભાગ તરીકે ગણવું પડશે. આકારણી વર્ષ ૨૦૦૩-૦૪ અને ૨૦૦૪-૦૫ માટે ચેવિયટ કો. લિમિટેડના કેસમાં ટ્રિબ્યુનલે, જેના પર કરદાતાએ આધાર રાખ્યો હતો, સમાન મુદ્દા સાથે પતાવટ કરી છે. તે કેસોમાં, કલમ ૧૦બી અને ૮૦એચ.એચ. ની જોગવાઈઓ વચ્ચેનો તફાવત નોંધવામાં આવ્યો હતો અને સ્ટર્લિંગ ફૂડ્સ (ઉપરોક્ત) માં અને પી.આર. પ્રભાકર વિરુદ્ધ સીઆઈટી (૨૮૪ આઈ.ટી.આર. ૫૪૮ (એસસી)) માં નામદાર સુપ્રીમ કોર્ટના ચુકાદાઓ પર વિચારણા કર્યા પછી, ટ્રિબ્યુનલના ઈન્ટરનેશનલ રિસર્ચ પાર્ક લેબોરેટરીઝ લિમિટેડ વિરુદ્ધ આસિસ્ટન્ટ સી.આઈ.ટી. (૨૧૨ આઈ.ટી.આર. (એટી) ૧ (એસ.બી)) માં સ્પેશિયલ બેન્ચના નિર્ણયને મંજૂરી આપતાં, એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે ઉપક્રમના વ્યવસાયના નફામાં તેની સમગ્ર વ્યવસાયિક આવકનો સમાવેશ થાય છે. ઉપરોક્ત નિર્ણય અને ટ્રિબ્યુનલના નિર્ણયને ધ્યાનમાં રાખીને, અમે સુવિચારેલ મતના છીએ કે કરદાતાએ સફળ થવાનું

રહે છે. અસેસિંગ ઓફિસરને રૂ. ૨૮,૭૪,૪૭૩/- ના વ્યાજને કલમ ૧૦બી હેઠળ બાદબાકી માટે પાત્ર ૧૦૦% ઈ.ઓ.યુ. ના વ્યવસાયના નફાના ભાગ તરીકે ગણવા અને તે મુજબ બાદબાકીની ગણતરી કરવાનો નિર્દેશ આપવામાં આવે છે. અસેસિંગ ઓફિસરે કલમ ૧૦બી હેઠળ અલગ વિચારણાના હેતુ માટે નફા અને નુકસાનના હિસાબ મુજબના નફામાંથી માત્ર રૂ. ૭,૭૨,૫૪,૮૨૧/- ને બદલે રૂ. ૮,૦૧,૩૦,૨૯૪/- (રૂ. ૭,૭૨,૫૪,૮૨૧/- + રૂ. ૨૮,૭૪,૪૭૩/-) ની રકમ બાદ કરવી જોઈએ. કરદાતાની અપીલના ગ્રાઉન્ડ નં. ૩, ૪ અને ૫ આ રીતે માન્ય રાખવામાં આવે છે."

૫૬. મેસર્સ.. કામિસેરિયા એપરલ્સ ઈન્ડિયા પી. લિમિટેડ વિરુદ્ધ ધ આસિસ્ટન્ટ કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ [૨૦૧૯] ૧૦૩ ટેક્સમેન.કોમ ૨૩૮ (મદ્રાસ) માં રિપોર્ટ થયેલા કેસમાં મદ્રાસ હાઈકોર્ટે, હ્યુલેટ પેકાર્ડ (ઉપરોક્ત) ના કેસમાં કર્ણાટક હાઈકોર્ટની ફુલ બેંચના નિર્ણયનો સંદર્ભ આપ્યા પછી, નીચે મુજબ ઠરાવ્યું હતું:

"૧૯. કલમ ૧૦એ, ૧૦બી અને અન્ય વિશેષ જોગવાઈઓ હેઠળ આપવામાં આવેલી રાહત, ઉપક્રમોની નિર્દિષ્ટ શ્રેણીઓને આપવામાં

આવનારી રાહતને સંબોધિત કરે છે, જે તેમના દ્વારા કરવામાં આવતી પ્રવૃત્તિઓ અથવા તેમના સ્થાન (એસટીપીઆઈ/એફ.ટી.ઝેડ./ઈ.ઓ.યુ. માં) દ્વારા નિર્દિષ્ટ કરવામાં આવે છે. પ્રકરણ VI એ હેઠળ આવતી કલમ ૮૦ Iએ ની જોગવાઈઓથી વિપરીત, જે માત્ર 'પાત્ર ઉપક્રમોમાંથી/દ્વારા મેળવેલ' આવકના સંબંધમાં જ બાદબાકી પૂરી પાડે છે, આ જોગવાઈ 'પાત્ર ઉપક્રમના વ્યવસાય' માંથી મેળવેલી સમગ્ર આવક તરફ આકર્ષિત થાય છે. રાહત આપવાના સંદર્ભમાં 'વ્યવસાય' શબ્દનો ઉપયોગ આવી વ્યવસાયિક પ્રવૃત્તિઓ દ્વારા નિર્મિત તમામ આવકોને આવરી લેતા આવા લાભના ક્ષેત્રને વિસ્તૃત કરે છે.

૨૦. આવી વિશેષ બાદબાકી એ ઉપક્રમોના વિશેષ વર્ગ માટેના લાભ તરીકે અભિપ્રેત છે અને બજાજ ટેમ્પો લિમિટેડ વિરુદ્ધ કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ, બોમ્બે [(૧૯૯૨) ૩ એસસીસી ૭૮] ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટ દ્વારા જણાવ્યા મુજબ, 'આર્થિક વિકાસને પ્રોત્સાહન આપવાના આશયવાળી જોગવાઈનું ઉદારતાથી અર્થઘટન કરવાનું હોવાથી, તેના પરનો પ્રતિબંધ પણ એવી રીતે જ અર્થઘટવવો જોઈએ જેથી કલમના ઉદ્દેશ્યને આગળ ધપાવી શકાય અને તેને નિષ્ફળ ન બનાવી શકાય'."

૫૭ રેવેન્યુ વતી ઉપસ્થિત વિદ્વાન વરિષ્ઠ કાઉન્સેલ શ્રી ભટ્ટે લિબર્ટી ઈન્ડિયા વિરુદ્ધ કમિશનર ઓફ ઈન્કમ ટેક્સ [૨૦૧૯] ૩૧૭ આઈ.ટી.આર. ૨૧૮(એસસી) ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટના નિર્ણય પર મજબૂત આધાર રાખ્યો છે. લિબર્ટી ઈન્ડિયામાં, વિચારણા માટે સુપ્રીમ કોર્ટ સમક્ષનો મુદ્દો હતો:

> "શું ડ્યુટી એન્ટાઇટલમેન્ટ પાસબુક સ્કીમ (ડીઇપીબી) અને ડ્યુટી ડ્રોબેક સ્કીમમાંથી મળતો નફો એ ઈન્કમ–ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ (૧૯૬૧ એક્ટ) ની કલમ ૮૦–Iબી હેઠળ બાદબાકી માટે પાત્ર ઔદ્યોગિક ઉપક્રમના વ્યવસાયમાંથી મેળવેલ નફો કહી શકાય?"

આ અધિનિયમની કલમ ૮૦I / ૮૦–Iએ / ૮૦–Iબી ના યોગ્ય વિશ્લેષણ પછી, સુપ્રીમ કોર્ટે, આખરે, એવો વલણ અપનાવ્યો હતો કે ડ્યુટી ડ્રોબેકની પ્રાપ્તિઓ / ડીઇપીબી લાભો આ અધિનિયમની કલમ ૮૦I / ૮૦–Iએ / ૮૦–Iબી ના હેતુઓ માટે પાત્ર ઔદ્યોગિક ઉપક્રમના ચોખ્ખા નફાનો ભાગ બનશે નહીં.

૫૮ અધિનિયમની કલમ ૧૦બી(૧) ના અક્ષરશઃ વાચન પરથી સ્પષ્ટ થાય છે કે ઉક્ત કલમ ૧૦૦% ઇ.ઓ.યુ. દ્વારા મેળવવામાં આવેલા નફા અને લાભના સંબંધમાં બાદબાકીની મંજૂરી આપે છે. વધુમાં, અધિનિયમની કલમ ૧૦બી(૪)

નિકાસમાંથી ઉપક્રમ દ્વારા મેળવેલ નફાની ગણતરી માટે ચોક્કસ સૂત્ર શરત તરીકે મૂકે છે. આમ, અધિનિયમની કલમ ૧૦બી ની ઉપ–કલમ (૪) ની જોગવાઈઓ આદેશ આપે છે કે તે કલમ હેઠળની બાદબાકીની ગણતરી કુલ ટર્નઓવર સાથે નિકાસ ટર્નઓવરના ગુણોત્તરમાં ઉપક્રમના વ્યવસાયના નફાની ફાળવણી કરીને કરવામાં આવશે. આમ, કલમ ૧૦બી ની ઉપ–કલમ (૧) ૧૦૦% ઈ.ઓ.યુ. દ્વારા મેળવવામાં આવેલા નફા અને લાભનો સંદર્ભ આપે છે તે છતાં, આવા પાત્ર નફાને નિર્ધારિત કરવાની રીત કાયદાકીય રીતે તે કલમની ઉપ–કલમ (૪) માં વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવી છે. અધિનિયમની કલમ ૧૦બી હેઠળ પાત્ર બાદબાકીની ગણતરી કરતી વખતે બંને ઉપ–કલમો (૧) અને (૪) એકસાથે વાંચવી જોઈએ. આપણે કલમ ૧૦બી ની ઉપ–કલમ (૪) ને અવગણવી જોઈએ નહીં જે નિકાસમાંથી ઉપક્રમ દ્વારા મેળવેલ નફાની ગણતરી માટે ચોક્કસ સૂત્ર પૂરું પાડે છે. આ રીતે નક્કી કરવામાં આવેલા સૂત્ર મુજબ, વ્યવસાયના સમગ્ર નફાને નિર્ધારિત કરવાનો રહે છે જેને આગળ વ્યવસાયના કુલ ટર્નઓવર સાથે નિકાસ ટર્નઓવરના ગુણોત્તર વડે ગુણાકાર કરવામાં આવે છે. લિબર્ટી ઈન્ડિયા (ઉપરોક્ત) ના કેસમાં, સુપ્રીમ કોર્ટે અધિનિયમની કલમ ૮૦Iએ ની જોગવાઈઓ સાથે પતાવટ કરી હતી જેમાં ઉપક્રમ દ્વારા મેળવેલ નફાની ગણતરી માટે કોઈ સૂત્ર શરત તરીકે મૂકવામાં આવ્યું ન હતું જે નિકાસમાંથી ઉપક્રમ દ્વારા મેળવેલ નફાની ગણતરી કરતી વખતે કલમ ૧૦બી ની ઉપ–કલમ (૪) હેઠળ વિશિષ્ટ રીતે પૂરું પાડવામાં આવ્યું છે. આમ, લિબર્ટી

ઈન્ડિયા (ઉપરોક્ત) માં સુપ્રીમ કોર્ટનો નિર્ણય નિકાસ પ્રોત્સાહનોના સંબંધમાં કલમ ૧૦બી હેઠળ બાદબાકીના દાવાને નિર્ધારિત કરવામાં રેવેન્યુ માટે કોઈ મદદરૂપ નથી.

૫૯ કલમ ૧૦બી(૪) નિકાસમાંથી ઉપક્રમ દ્વારા મેળવેલ નફાની ગણતરી માટે વિશેષ સૂત્ર શરત તરીકે મૂકે છે. સૂત્ર આ મુજબ છે:–

> *"ઉપક્રમના વ્યવસાયનો નફો X નિકાસ ટર્નઓવર ઉપક્રમ દ્વારા કરવામાં આવેલા વ્યવસાયનો કુલ ટર્નઓવર"*

૬૦ આમ, કલમ ૧૦બી ની ઉપ–કલમ (૪) શરત મૂકે છે કે તે કલમ હેઠળની બાદબાકીની ગણતરી કુલ ટર્નઓવર સાથે ટર્નઓવરના ગુણોત્તરમાં ઉપક્રમના વ્યવસાયના નફાની ફાળવણી કરીને કરવામાં આવશે. આમ, કલમ ૧૦બી ની ઉપ–કલમ (૧) ૧૦૦% ઇ.ઓ.યુ. દ્વારા મેળવવામાં આવેલા નફા અને લાભનો સંદર્ભ આપે છે તે હકીકત છતાં, છતાં આવા પાત્ર નફાને નિર્ધારિત કરવાની રીત કાયદાકીય રીતે અધિનિયમની કલમ ૧૦બી ની ઉપ–કલમ (૪) માં વ્યાખ્યાયિત કરવામાં આવી છે. ઉપર જણાવેલ સૂત્ર મુજબ, વ્યવસાયના સમગ્ર નફાને લેવાના રહે છે જેને વ્યવસાયના કુલ ટર્નઓવર સાથે નિકાસ ટર્નઓવરના ગુણોત્તર વડે ગુણાકાર કરવામાં આવે છે. ઉપ–કલમ (૪) માં કરદાતાને

ઉપક્રમના વ્યવસાય સાથે સીધો સંબંધ સ્થાપિત કરવાની આવશ્યકતા નથી અને એકવાર આવક ઉપક્રમના વ્યવસાયનો ભાગ બની જાય પછી, તે ઉપક્રમના વ્યવસાયના નફામાં સમાવિષ્ટ થશે. આમ, એકવાર આવક પાત્ર ઉપક્રમના વ્યવસાયનો ભાગ બની જાય પછી, કલમ ૧૦બી ની જોગવાઈઓમાં તેને પાત્ર નફામાંથી બાકાત રાખવાનો આગળ કોઈ આદેશ નથી. કલમ ૧૦બી હેઠળ પાત્ર બાદબાકી નિર્ધારિત કરવાની રીત કલમ ૮૦એચ.એચ.સી. ની જોગવાઈઓ સમાન છે જ્યાં સુધી બંને કલમો તેમાં સમાવિષ્ટ સૂત્ર મુજબ પાત્ર નફાના નિર્ધારણનો આદેશ આપે છે. માત્ર તફાવત એ છે કે કલમ ૮૦એચ.એચ.સી. ''વ્યવસાયના નફામાંથી અમુક આવકને બાકાત રાખવા માટે સ્પષ્ટીકરણ (બીએએ) ના સંદર્ભમાં આગળનો આદેશ ધરાવે છે જે, જોકે, કલમ ૧૦બી માં તેની ગેરહાજરીથી સ્પષ્ટ થાય છે. ઉપરોક્ત તફાવતના આધારે, અધિનિયમની કલમ ૧૦એ/૧૦બી ની ઉપ-કલમ (૪) એ અધિનિયમની કલમ ૧૦બી હેઠળ બાદબાકી માટે પાત્ર "વ્યવસાયના નફા" ની ગણતરી માટેની વ્યવસ્થા પૂરી પાડતી એક સંપૂર્ણ સંહિતા છે. એકવાર આવક કરદાતાના પાત્ર ઉપક્રમની આવકના વ્યવસાયનો ભાગ બની જાય પછી, તેને કલમ ૧૦બી હેઠળ બાદબાકીની ગણતરીના હેતુ માટે પાત્ર નફામાંથી બાકાત કરી શકાય નહીં.

૬૧ અમે નોંધ લઈએ છીએ કે સીઆઈટી વિરુદ્ધ મોટોરોલા ઈન્ડિયા ઈલેક્ટ્રોનિક્સ (પી) લિમિટેડ [આઈટીએ નં.૪૪૭/૨૦૦૭ (કર્ણાટક એચસી)

તારીખ ૧૧મી ડિસેમ્બર ૨૦૧૩] માં કર્ણાટક હાઈકોર્ટે લિબર્ટી ઈન્ડિયા (ઉપરોક્ત) ના સુપ્રીમ કોર્ટના નિર્ણયનો સંદર્ભ આપ્યો છે. અમે મોટોરોલા ઈન્ડિયા (ઉપરોક્ત) માં વિગતે જોવા માંગીએ છીએ. મોટોરોલા ઈન્ડિયા (ઉપરોક્ત) માં, કરદાતા પાસે એક્સટર્નલ કમર્શિયલ બોરોઈંગ્સ દ્વારા બાકી દેવાઓ હતા. દેવાઓ એસ.ટીપી ઉપક્રમના વ્યવસાય માટે હતા. સરકારે પ્રી-પેમેન્ટ અંગેની નીતિ ઘડી હતી અને નીતિમાં જણાવાયું હતું કે પ્રી-પેમેન્ટની મંજૂરી બાકી લોનના ૧૦% ની મર્યાદા સુધી જ આપવામાં આવશે. આવી પરિસ્થિતિઓમાં, ચુકવણીની તારીખ સુધી, ભંડોળને કામચલાઉ ધોરણે મૂકવું અને લોન પર વ્યાજ ચૂકવવાનું ચાલુ રાખવું પણ જરૂરી હતું. કરદાતાએ આ ભંડોળને તેની વિવિધ ભગિની સંસ્થાઓ પાસે આંતર-કોર્પોરેટ થાપણો તરીકે મૂકવાનો વ્યવસાયિક નિર્ણય લીધો. કરદાતાએ દાવો કર્યો હતો કે વસ્તુઓ કે ચીજવસ્તુઓ કે કમ્પ્યુટર સોફ્ટવેરની નિકાસના વ્યવસાયમાંથી મેળવેલી વ્યાજની આવક અધિનિયમની કલમ ૧૦એ હેઠળ મુક્તિ માટે પાત્ર હતી. એઓ એ આવકના સંદર્ભમાં દાવો કરાયેલી મુક્તિને અમાન્ય રાખી. આઈટીએટી નું રુલિંગ:

> *આઈટીએટી એ ઠરાવ્યું કે ઉપ-કલમ ૪ માં વપરાયેલી પરિભાષા "૧૦૦% નિકાસ લક્ષી ઉપક્રમ માંથી" કરદાતા દ્વારા મેળવેલા નફા અને લાભ શબ્દથી વિપરીત ઉપક્રમના 'વ્યવસાયનો નફો' છે.*

એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે "ના વ્યવસાયમાંથી" શબ્દ "ઔદ્યોગિક ઉપક્રમમાંથી મેળવેલ" શબ્દ કરતાં ઘણો વ્યાપક છે.

કલમ ૮૦ એચ.એચ.સી. ને ધ્યાનમાં લેતા, એવું અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું કે જો ધારાસભાનો ઈરાદો અધિનિયમની કલમ ૧૦એ અને ૧૦બી હેઠળ "ઉપક્રમોના વ્યવસાયના નફા" શબ્દમાંથી વ્યાજને બાકાત રાખવાનો હોત તો કલમ (બીએએ) ના કિસ્સામાં જેવી સમાન જોગવાઈ ઉમેરવામાં આવી હોત.

કલમ ૧૦એ અને ૧૦બી માં આવું કોઈ સ્પષ્ટીકરણ રજૂ કરવામાં આવ્યું નથી અને તેથી, તેણે ઠરાવ્યું કે વ્યાજની આવક ટેક્સની ચુકવણીમાંથી મુક્ત છે અને વૈજ્ઞાનિક ધોરણે ૫% ની છૂટ માટેનો તેમનો દાવો પણ માન્ય રાખવો જોઈએ.)

હાઈકોર્ટે નીચે મુજબનો વલણ અપનાવ્યો:

ઉપકલમ (૪) કહે છે કે વસ્તુઓ અથવા ચીજવસ્તુઓ અથવા કમ્પ્યુટર સોફ્ટવેરની નિકાસમાંથી મેળવેલ નફો એ ઉપક્રમના

વ્યવસાયના નફા સાથે સંબંધિત હિસાબ રહેશે અને વસ્તુઓની નિકાસમાંથી મળતો નફો અને લાભ નહીં.

તેથી, વસ્તુઓની નિકાસમાંથી મેળવેલ નફો અને લાભ એ ઉપક્રમના વ્યવસાયના નફામાંથી મેળવેલી આવકથી જુદો છે.

ઉપક્રમના વ્યવસાયના નફામાં વસ્તુઓની નિકાસમાંથી મળતા નફા અને લાભની સાથે સાથે ઉપક્રમના વ્યવસાયમાંથી મેળવેલી તમામ અન્ય આનુષંગિક આવકોનો સમાવેશ થાય છે.

એ નોંધવું રસપ્રદ છે કે કલમ ૮૦એચ.એચ.સી. હેઠળ આવકની ગણતરી કરતી વખતે આવી સમાન જોગવાઈઓ નથી. તેનાથી વિપરીત, કલમ ૮૦એચ.એચ.બી જેવી ચોક્કસ જોગવાઈ છે જે આ પ્રકારની આવકોને સ્પષ્ટપણે બાકાત રાખે છે.

પ્રસ્તુત કેસમાં, કરદાતા એક ૧૦૦% ઈ.ઓ.યુ. છે, જેણે સોફ્ટવેરની નિકાસ કરી હતી અને આવક મેળવી હતી. તે આવકનો એક ભાગ ઈઈએફસી ખાતામાં સામેલ છે. રકમનો બીજો એક ભાગ ફિક્સ્ડ ડિપોઝિટ દ્વારા દેશમાં રોકાણ કરવામાં આવે છે, રકમનો બીજો ભાગ ભગિની સંસ્થાને લોન દ્વારા રોકાણ કરવામાં

આવે છે જે વ્યાજ મેળવે છે અથવા આયાત હકવેચાણના વેચાણમાંથી મળેલી અવેજ રકમ છે, જે કાયદા અનુસાર પરવાનગી યોગ્ય છે. આ આવક અને ઉપક્રમના વ્યવસાયની આવક વચ્ચે સીધો સંબંધ છે. જો કે તે વસ્તુના વેચાણમાંથી મળતા નફા અને લાભનું લક્ષણ ધારણ કરતી નથી, છતાં તે વસ્તુઓની નિકાસ દ્વારા વસૂલ કરાયેલી અવેજ રકમમાંથી મેળવેલી આવક છે. ઉપ–કલમ (૪) માં સામેલ 'નફા અને લાભમાંથી આવક' ની વ્યાખ્યાને ધ્યાનમાં રાખીને, કરદાતા અધિનિયમની કલમ ૧૦બી હેઠળ પરિકલ્પિત કર્યા મુજબ ઉક્ત રકમની મુક્તિના લાભ માટે હકદાર છે.

ઉપરોક્ત વલણ અપનાવવામાં, કર્ણાટક હાઈકોર્ટે રેવેન્યુ સત્તામંડળો દ્વારા આધાર રાખવામાં આવેલા નીચેના નિર્ણયોને અલગ પાડ્યા:

(૧) પંડિયન કેમિકલ્સ લિમિટેડ વિરુદ્ધ સીઆઈટી (૨૦૦૩) ૨૬૨ આઈ.ટી.આર. ૨૭૮ (એસસી)

(૨) લિબર્ટી ઈન્ડિયા વિરુદ્ધ સીઆઈટી (૨૦૦૯) ૩૧૭ આઈ.ટી.આર. ૨૧૮ (એસસી)

(૩) સીઆઈટી વિરુદ્ધ સ્ટર્લિંગ ફૂડ્સ (૧૯૯૯) ૨૩૭ આઈ.ટી.આર. ૫૭૯ (એસસી)

(૪) સીઆઈટી વિરુદ્ધ મેનન ઇમ્પેક્સ (પી) લિમિટેડ (૨૦૦૩) ૨૫૯ આઈ.ટી.આર. ૪૦૩ (મદ્રાસ)

(૫) અનિલ ડાંગ વિરુદ્ધ આઇ.ટી.ઓ. (૨૦૧૨) આઈ.ટી.આર. ૧૪૩ (કર્ણાટિક)

(૬) સીઆઈટી વિરુદ્ધ શાહ ઓરિજિનલ્સ (૨૦૧૦) ૩૨૭ આઈ.ટી.આર. ૧૯ (બોમ્બે)

૬૨ ઉપરોક્ત ચર્ચાને ધ્યાનમાં રાખીને, અમે ઠરાવીએ છીએ કે ડિવિડન્ડની આવક, ફિક્સ્ડ એસેટ્સના વેચાણ પરનો નફો, રોકાણોના વેચાણ પરનો નફો, પરત ખેંચાયેલી અતિરિક્ત જોગવાઈ, ડ્યુટી ડ્રોબેક અને વ્યાજની આવકને ઉપક્રમના વ્યવસાયની આવક સાથે સીધો સંબંધ ધરાવતી કહી શકાય. ભલે તે વસ્તુના વેચાણમાંથી નફા અને લાભનું લક્ષણ ધારણ ન કરી શકે, છતાં તેને નિકાસની વસ્તુઓ દ્વારા વસૂલ કરાયેલી અવેજ રકમમાંથી મેળવેલી આવક કહી શકાય. ઉપ-કલમ (૪) માં સામેલ "નફા અને લાભમાંથી આવક" ની વ્યાખ્યાને ધ્યાનમાં રાખીને, અધિનિયમની કલમ ૧૦બી હેઠળ પરિકલ્પિત કર્યા મુજબ મુક્તિનો લાભ આપવામાં ટ્રિબ્યુનલે કોઈ ભૂલ કરી નથી.

૬૩ ઉપરોક્ત બાબતોને ધ્યાનમાં રાખીને, ચોથા પ્રશ્નનો જવાબ કરદાતાની તરફેણમાં અને રેવેન્યુની વિરુદ્ધમાં આપવામાં આવે છે.

૬૪ પરિણામે, આ ટેક્સ અપીલ નિષ્ફળ જાય છે અને આથી રદ કરવામાં આવે છે.

(ન્યાયમૂર્તિ જે. બી. પારડીવાલા)

(ન્યાયમૂર્તિ એ. સી. રાઓ.)

This judgment has been translated using AI Tool – SUVAS.

==

<u>અસ્વીકરણ</u>: 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.

<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.*