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

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

==========

ગુજરાત હાઇકોર્ટ, અમદાવાદ ખાતે

ટેક્સ અપીલ નં. ૩૩૧/૨૦૦૪

મંજૂરી અને સહી માટે:

માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી કે.એસ. ઝવેરી

અને

માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી કે.જે. ઠાકર

==========

૧	શું સ્થાનિક સમાચારપત્રોના પત્રકારોને ચુકાદો જોવાની મંજૂરી આપી શકાય?	
૨	રિપોર્ટરને મોકલવામાં આવે કે નહીં?	
૩	શું માનનીય ન્યાયમૂર્તિઓ ચુકાદાની અંતિમ નકલ જોવા માગે છે?	
૪	શું આ કેસમાં ભારતના બંધારણ, ૧૯૫૦ અથવા તે હેઠળ કરવામાં આવેલા કોઇ હુકમના અર્થઘટન અંગેનો કાયદાનો કોઇ મહત્વનો પ્રશ્ન સમાવિષ્ટ છે?	
૫	શું તે સિવિલ જજને પરિપત્રિત કરવાનો છે?	

==========

ડેપ્યુટી સી.આઈ.ટી. (આસિસ્ટન્ટ)....અપીલકર્તા(ઓ)

વિરુદ્ધ

સયાજી ઈન્ડસ્ટ્રીઝ લિ.....સામાવાળા(ઓ)

==========

ઉપસ્થિતિ:

અપીલકર્તા(ઓ) નં. ૧ તરફે વકીલ શ્રી વરૂણ કે. પટેલ

સામાવાળા(ઓ) નં. ૧ ને રૂલની બજવણી થયેલ છે

==========

કોરમ: **માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી કે.એસ. ઝવેરી**

અને

માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી કે.જે. ઠાકર

તારીખ : ૦૩/૧૧/૨૦૧૪

મૌખિક ચુકાદો

(માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી કે.એસ. ઝવેરી દ્વારા)

૧. તારીખ ૧૪.૦૬.૨૦૦૫ ના રોજ અપીલ દાખલ કરતી વખતે નીચે મુજબનો હુકમ કરવામાં આવ્યો હતો;

> "અપીલકર્તા મહેસૂલ પક્ષ તરફે વિદ્વાન સ્ટેન્ડિંગ કાઉન્સેલ સુશ્રી એમ.એમ. ભટ્ટને સાંભળવામાં આવ્યા. એ બાબત તરફ ધ્યાન દોરવામાં આવ્યું છે કે સામાવાળા કરદાતાના જ કિસ્સામાં ટેક્સ અપીલ નં. ૩૨૬/૨૦૦૦ માં આ કોર્ટ દ્વારા તારીખ ૨૦.૧૦.૨૦૦૦ ના તેના હુકમ અન્વયે ત્રણ પ્રશ્નો ઉપસ્થિત કરવામાં આવ્યા છે.

તેથી, દાખલ (એડમિટ) કરવામાં આવે છે.

નિર્ણય માટે કાયદાના નીચે મુજબના મહત્વના પ્રશ્નો ઉપસ્થિત થાય છે :–

(૧) ગેસ્ટ હાઉસના ખર્ચ સંબંધે, આકારણી અધિકારીને કલમ ૩૭(૪) હેઠળ ખર્ચની કપાત માન્ય રાખવાનો નિર્દેશ આપવામાં શું એપેલેટ ટ્રિબ્યુનલ કાયદાકીય રીતે અને હકીકતની દ્રષ્ટિએ સાચી છે?

(૨) ઇન્કમ ટેક્સ રૂલ્સના નિયમ ૬ડી સાથે વાંચતા કલમ ૩૭(૩) હેઠળ કરવામાં આવેલી રૂ. ૫૩,૩૩૪/– ની નામંજૂરી રદ કરવામાં શું એપેલેટ ટ્રિબ્યુનલ કાયદાકીય રીતે અને હકીકતની દ્રષ્ટિએ સાચી છે?

(૩) અધિનિયમની કલમ ૩૭ સાથે વાંચતા કલમ ૩૫એબી હેઠળ કરવામાં આવેલી રૂ. ૩૨,૩૮,૨૨૩/– ની નામંજૂરી રદ કરવામાં શું એપેલેટ ટ્રિબ્યુનલ કાયદાકીય રીતે અને હકીકતની દ્રષ્ટિએ સાચી છે?

<u>ટેક્સ અપીલ નં. ૩૨૬/૨૦૦૦ સાથે સુનાવણી હાથ ધરવી."</u>

૨. ટેક્સ અપીલ નં. ૩૨૬/૨૦૦૦ વાળી સંબંધિત અપીલ આ કોર્ટ દ્વારા તારીખ ૦૩.૦૭.૨૦૧૨ ના ચુકાદા અને હુકમ અન્વયે પહેલેથી જ નિર્ણીત કરવામાં આવેલ છે. સરળ સંદર્ભ માટે, સદર નિર્ણય નીચે મુજબ પુનઃ રજૂ કરવામાં આવે છે;

"૧. ઇન્કમ ટેક્સ એપેલેટ ટ્રિબ્યુનલ (જે હવે પછી સંક્ષિપ્તમાં "ટ્રિબ્યુનલ" તરીકે ઉલ્લેખિત છે) ના તારીખ ૧૫.૯.૧૯૯૯ ના ચુકાદા સામે મહેસૂલ પક્ષ અપીલમાં છે. આ અપીલ દાખલ (એડમિટ) કરતી વખતે, કાયદાના નીચે મુજબના મહત્વના પ્રશ્નો ઘડવામાં આવ્યા હતા :

"[૧] ગેસ્ટ હાઉસના ખર્ચ સંબંધે, આકારણી અધિકારીને કલમ ૩૭(૪) હેઠળ રૂ. ૧,૬૪,૫૧૨/– ની રકમના ખર્ચની કપાત માન્ય રાખવાનો નિર્દેશ આપવામાં શું એપેલેટ ટ્રિબ્યુનલ કાયદાકીય રીતે અને હકીકતની દ્રષ્ટિએ સાચી છે?

[૨] ઇન્કમ ટેક્સ રૂલ્સના નિયમ ૬ડી સાથે વાંચતા કલમ ૩૭(૩) હેઠળ કરવામાં આવેલી રૂ. ૧,૧૬,૨૧૯/– ની નામંજૂરી રદ કરવામાં શું એપેલેટ ટ્રિબ્યુનલ કાયદાકીય રીતે અને હકીકતની દ્રષ્ટિએ સાચી છે?

[૩] અધિનિયમની કલમ ૩૭ સાથે વાંચતા કલમ ૩૫એબી હેઠળ કરવામાં આવેલી રૂ. ૨૩,૨૩,૮૮૦/– ની નામંજૂરી રદ કરવામાં શું એપેલેટ ટ્રિબ્યુનલ કાયદાકીય રીતે અને હકીકતની દ્રષ્ટિએ સાચી છે?"

૨. જ્યાં સુધી પ્રશ્ન નં. ૧ નો સંબંધ છે, તે ગેસ્ટ હાઉસ ખર્ચ તરીકે ઇન્કમ ટેક્સ એક્ટ, ૧૯૬૧ (જે હવે પછી સંક્ષિપ્તમાં "અધિનિયમ" તરીકે ઉલ્લેખિત છે) ની કલમ ૩૭(૪) હેઠળ સી.આઈ.ટી. (અપીલ્સ) દ્વારા બહાલી આપવામાં આવેલી રૂ. ૧,૬૪,૫૧૨/– ની નામંજૂરીને રદ કરવાના ટ્રિબ્યુનલના નિર્ણયમાંથી ઉપસ્થિત થાય છે. ગેસ્ટ હાઉસ ચાર્જીસ પેટે કરદાતા દ્વારા કરવામાં આવેલા ખર્ચમાં ગેસ્ટ હાઉસનું ભાડું, ખોરાક, પીણાં વગેરે તેમજ ફર્નિચર અને ફિક્સ્ચર પર ઘસારો, સ્ટાફનો પગાર અને વીજળી ખર્ચનો સમાવેશ થતો હતો. સી.આઈ.ટી. (અપીલ્સ) એ ફર્નિચર અને ફિક્સ્ચર પર ઘસારો માન્ય રાખ્યો હતો, પરંતુ બાકીના ખર્ચની નામંજૂરી બહાલ રાખી હતી. આ મુદ્દા અંગે કરદાતા દ્વારા ટ્રિબ્યુનલ સમક્ષ અપીલ દાખલ કરવામાં આવી હતી. ટ્રિબ્યુનલે સી.આઈ.ટી. (અપીલ્સ) ના આવા નિર્ણયને ઉલટાવ્યો હતો, જેના પર મહેસૂલ પક્ષે અમારી સમક્ષ આ પ્રશ્ન ઉપસ્થિત કર્યો છે.

૩. મહેસૂલ પક્ષ તરફે વકીલે ધ્યાન દોર્યું હતું કે આવો પ્રશ્ન (૨૦૦૫) ૨૭૮ આઈ.ટી.આર. ૫૪૬ (એસ.સી.) માં અહેવાલ થયેલ બ્રિટાનિયા ઇન્ડસ્ટ્રીઝ લિ. વિ. કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ અને અન્ય ના કેસમાં

સુપ્રીમ કોર્ટના નિર્ણયના આધારે સંપૂર્ણપણે મહેસૂલ પક્ષની તરફેણમાં નિર્ણીત છે, જેમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે અધિનિયમની કલમ ૩૭(૪) ગેસ્ટ હાઉસના ખર્ચ પેટે માત્ર ચોક્કસ બાબતોના ખર્ચને જ માન્ય રાખવાની જોગવાઈ કરે છે. સામાવાળા કરદાતાના વકીલ આ પરિસ્થિતિ અંગે વિવાદ કરવામાં અસમર્થ રહ્યા હતા. બાબતના તે પરિપ્રેક્ષ્યમાં, અમે પ્રશ્નનો નકારાત્મક ઉત્તર આપીએ છીએ, એટલે કે, મહેસૂલ પક્ષની તરફેણમાં અને કરદાતાની વિરુદ્ધમાં. ટ્રિબ્યુનલનો નિર્ણય તે હદે ઉલટાવવામાં આવે છે.

૪. પ્રશ્ન નં. ૨ નીચે મુજબની પૃષ્ઠભૂમિમાં ઉપસ્થિત થાય છે. કરદાતાએ, આકારણી અધિકારી સમક્ષ, વ્યવસાયના હેતુ માટે મુખ્ય મથક બહારના પ્રવાસ દરમિયાન કર્મચારીઓ દ્વારા વાહનવ્યવહાર, ટેલિફોન અને ટ્રંક કોલ ચાર્જીસ, લોન્ડ્રી, ટાઈપિંગ ચાર્જીસ વગેરે પર કરવામાં આવેલા ખર્ચના વળતર માટે દાવો કર્યો હતો. આકારણી અધિકારીએ, અધિનિયમની કલમ ૩૭ ની પેટા–કલમ (૩) અને ઇન્કમ ટેક્સ રૂલ્સ, ૧૯૬૨ (જે હવે પછી સંક્ષિપ્તમાં "સદર નિયમો" તરીકે ઉલ્લેખિત છે) ના નિયમ ૬ડી નો અમલ કરીને, કરદાતા દ્વારા કરવામાં આવેલા કુલ દાવા પૈકી રૂ. ૧,૧૬,૨૧૯/– ની રકમ નામંજૂર કરી હતી. આવી નામંજૂરીને સી.આઈ.ટી. (અપીલ્સ) દ્વારા બહાલી આપવામાં આવી હતી જેના પર કરદાતાએ ટ્રિબ્યુનલનો આશરો લીધો હતો. ટ્રિબ્યુનલે (૧૯૯૩) ૨૦૩ આઈ.ટી.આર. ૬૭૯ (કલકત્તા) માં અહેવાલ થયેલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ વિ. વિદ્યુત મેટાલિક્સ લિ. ના કેસમાં કલકત્તા હાઇકોર્ટના નિર્ણય પર આધાર રાખીને, કરદાતાની એવી દલીલને માન્ય રાખી હતી કે

અધિનિયમની કલમ ૩૭(૩) અથવા સદર નિયમોના નિયમ ૬ડી ના અમલ દ્વારા આવા ખર્ચને મર્યાદિત કરી શકાય નહીં. ટ્રિબ્યુનલે એવો મત વ્યક્ત કર્યો હતો કે આવી વૈધાનિક જોગવાઈઓ મુસાફરી પર કરવામાં આવેલા ખર્ચને નિયમ ૬ડી માં ઉલ્લેખિત દૈનિક ભથ્થાઓ પૂરતી મર્યાદિત રાખીને હોટેલોમાં રોકાણની હદ સુધી જ મર્યાદિત કરશે અને કરવામાં આવેલા અન્ય કોઈ ખર્ચ પર નહીં, જો કે તે ખર્ચ સંપૂર્ણપણે અને માત્ર વ્યવસાયના હેતુઓ માટે જ કરવામાં આવેલ હોય. ટ્રિબ્યુનલે એવું અવલોકન કરીને આવી નામંજૂરી રદ કરવા તરફ આગળ વધ્યું કે, "થયેલા ખર્ચના સ્વરૂપને ધ્યાને લેતાં, અમને સંતોષ થાય છે કે તે ખર્ચ વ્યવસાયના હેતુ માટે કરવામાં આવ્યા હતા. તેથી, અમે નામંજૂરી રદ કરીએ છીએ અને અપીલનું કારણ માન્ય રાખીએ છીએ.".

૫. મહેસૂલ પક્ષ તરફથી ઉપસ્થિત થઈને, વકીલ શ્રી વરૂણ પટેલે રજૂઆત કરી હતી કે આકારણી અધિકારી દ્વારા કરવામાં આવેલી અને સી.આઈ.ટી. (અપીલ્સ) દ્વારા બહાલ રાખવામાં આવેલી નામંજૂરીઓને રદ કરવામાં ટ્રિબ્યુનલે ગંભીર ભૂલ કરી છે. તેમણે ૧૧૯ ટેક્સમેન ૫૬૦ માં અહેવાલ થયેલ ભારત કોમર્સ એન્ડ ઇન્ડસ્ટ્રીઝ લિ. વિ. કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ ના કેસમાં દિલ્હી હાઇકોર્ટની ડિવિઝન બેંચના નિર્ણય પર આધાર રાખ્યો હતો, જેમાં અધિનિયમની કલમ ૩૭(૩) અને સદર નિયમોના નિયમ ૬ડી નું અર્થઘટન કરતાં હાઇકોર્ટે ઠરાવ્યું હતું કે નિયમ ૬ડી(૨) માં મુખ્ય મથક બહારના પ્રવાસના સમયગાળાને બે ભાગમાં વિભાજિત કરવાની કોઈ જોગવાઈ નથી, જેમાંથી એક માત્ર મુસાફરી સંબંધિત હોય અને બીજો માત્ર ગંતવ્ય સ્થળે વાસ્તવિક રોકાણ સંબંધિત હોય.

હાઇકોર્ટનો એવો મત હતો કે સદર નિયમોના નિયમ ૬ડી(૨) માં પૂરી પાડવામાં આવેલી મર્યાદાઓ કર્મચારી દ્વારા વાસ્તવિક મુસાફરી તેમજ વ્યવસાયના હેતુ માટે કોઈ ચોક્કસ સ્થળે રોકાણના સમયગાળા દરમિયાન કરવામાં આવેલા સમગ્ર ખર્ચને આવરી લે છે.

૬. બીજી તરફ, સામાવાળા – કરદાતા તરફે વિદ્વાન વકીલ શ્રી મનીષ શાહે એવી દલીલ કરીને મહેસૂલ પક્ષના અપીલના કારણનો વિરોધ કર્યો હતો કે ટ્રિબ્યુનલે વૈધાનિક જોગવાઈઓનો યોગ્ય રીતે અમલ કર્યો છે. ખર્ચના સ્વરૂપને જોતાં, તેને મર્યાદિત કરવાની જરૂર ન હતી અને તે અધિનિયમની કલમ ૩૭(૩) તથા સદર નિયમોના નિયમ ૬ડી હેઠળ આવરી લેવાયેલ ન હતા. તેમણે કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ વિ. વિદ્યુત મેટાલિક્સ લિ. (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં કલકત્તા હાઇકોર્ટના નિર્ણય પર આધાર રાખ્યો હતો. સદર નિર્ણયમાં, હાઇકોર્ટે એવો મત વ્યક્ત કર્યો હતો કે સદર નિયમોના નિયમ ૬ડી સાથે વાંચતા અધિનિયમની કલમ ૩૭(૩) હોટેલોમાં રોકાણ માટે થયેલા ખર્ચને જ મર્યાદિત કરશે અને તેને દૈનિક ભથ્થાઓ પૂરતી મર્યાદિત રાખશે તથા અન્ય કોઈપણ ખર્ચ સુધી વિસ્તરશે, શરત એટલી કે તે સંપૂર્ણપણે અને માત્ર વ્યવસાયના હેતુઓ માટે જ કરવામાં આવેલ હોય.

૭. પક્ષકારોના વિદ્વાન વકીલને સાંભળ્યા પછી અને રેકોર્ડ પરના નિર્ણયોનું અવલોકન કર્યા પછી, અમે જણાય છે કે ટ્રિબ્યુનલે નામંજૂરી એ કારણસર રદ કરી નથી કે આવા ખર્ચ કર્મચારી દ્વારા ગંતવ્ય સ્થળની મુસાફરી પૂર્ણ કર્યા પછી કરવામાં આવ્યા હતા. જો તેમ હોત, તો ભારત

કોમર્સ એન્ડ ઇન્ડસ્ટ્રીઝ લિ. વિ. કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં દિલ્હી હાઇકોર્ટની ડિવિઝન બેંચનો નિર્ણય લાગુ પડ્યો હોત. જો કે, ટ્રિબ્યુનલે મુખ્યત્વે એ આધાર પર નામંજૂરી રદ કરી હતી કે અધિનિયમની કલમ ૩૭(૩) મુસાફરી પર કરવામાં આવેલા ખર્ચને હોટેલોમાં રોકાણની હદ સુધી જ મર્યાદિત કરશે અને તેને નિયમ ૬ડી માં ઉલ્લેખિત દૈનિક ભથ્થાઓ પૂરતી મર્યાદિત રાખશે તથા કરવામાં આવેલા અન્ય કોઈ ખર્ચ સુધી વિસ્તરશે નહીં, શરત એટલી કે તે ખર્ચ સંપૂર્ણપણે અને માત્ર વ્યવસાયના હેતુઓ માટે જ કરવામાં આવેલ હોય. સદર નિયમોના નિયમ ૬ડી ની પેટા–નિયમ (૨) મર્યાદા પૂરી પાડે છે કે જે મર્યાદા સુધી આવા ખર્ચને કપાત તરીકે માન્ય રાખી શકાય. તેની પેટા–નિયમ (૨) નો ખંડ (બી) મુસાફરી સિવાયના ખર્ચ સંબંધિત છે, જેમાં હોટેલ ખર્ચ અથવા આવી મુસાફરીના સંબંધમાં ચૂકવવામાં આવેલા ભથ્થાઓનો સમાવેશ થાય છે. આમ, સદર નિયમોના નિયમ ૬ડી સાથે વાંચતા અધિનિયમની કલમ ૩૭(૩) અમલમાં આવશે અને આવી મુસાફરીના સંબંધમાં ચૂકવવામાં આવેલા હોટેલ ખર્ચ અથવા ભથ્થાઓ સહિત કર્મચારી દ્વારા કરવામાં આવતી મુસાફરીના સંબંધમાં એમ્પ્લોયર દ્વારા કરવામાં આવતા ખર્ચને મર્યાદિત કરશે.

૮. ટ્રિબ્યુનલ, આમ, એવું ઠરાવવામાં સાચી હતી કે જ્યાં સુધી અન્ય વ્યવસાયિક ખર્ચ સંપૂર્ણપણે અને માત્ર વ્યવસાયના હેતુ માટે હોય ત્યાં સુધી તે સદર નિયમોના નિયમ ૬ડી સાથે વાંચતા અધિનિયમની કલમ ૩૭(૩) માં સમાવિષ્ટ આવી મર્યાદિત જોગવાઈ દ્વારા શાસિત થશે નહીં. ટ્રિબ્યુનલે ઠરાવ્યું હતું કે આવા ખર્ચ તે રીતે કરવામાં આવ્યા હતા. કેટલાક

ખર્ચાઓના સંબંધમાં, અમારા મનમાં ક્ષણિક શંકા હોઈ શકે છે કારણ કે ટ્રિબ્યુનલના તર્કો અતિ સંક્ષિપ્ત છે. જો કે, રકમ બહુ નોંધપાત્ર ન હોવાથી અને ટ્રિબ્યુનલનો અંતિમ નિષ્કર્ષ મોટાભાગે હકીકતલક્ષી હોવાથી, અમે આ મુદ્દાને વધુ વિચારણા માટે પરત મોકલવા માટે ઉત્સુક નથી અને તેનો અહીં જ અંત લાવીએ છીએ.

૯. ઉપરોક્ત અવલોકનને આધીન, અમે પ્રશ્નનો હકારાત્મક ઉત્તર આપીએ છીએ, એટલે કે, મહેસૂલ પક્ષની વિરુદ્ધમાં અને કરદાતાની તરફેણમાં.

૧૦. આ બાબત આપણને છેલ્લા બાકી રહેલા પરંતુ વિગતવાર દલીલ કરાયેલા પ્રશ્ન તરફ દોરી જાય છે. આ મુદ્દો અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી ના અમલ સંબંધિત છે અને નીચે મુજબની હકીકતલક્ષી પૃષ્ઠભૂમિમાં ઉપસ્થિત થાય છે. કરદાતા, કે જે સ્ટાર્ચ અને અન્ય સમાન ઉત્પાદનોના ઉત્પાદનમાં રોકાયેલી કંપની છે, તેણે આકારણી વર્ષ ૧૯૮૯–૯૦ ને સંબંધિત વિચારણા હેઠળના વર્ષ દરમિયાન, રૂ. ૨૦,૩૫,૩૩૫/– ની રકમ ચૂકવી હતી અને તેને ટેકનિકલ નો–હાઉ ફી તરીકે વર્ણવી હતી. કરદાતાએ વધુમાં રૂ. ૨,૮૮,૫૪૫/– ની રકમનો ખર્ચ કર્યો હતો અને તેને ટેકનિકલ સેવા ફી તરીકે વર્ણવી હતી. આમ, કરદાતા દ્વારા કરવામાં આવેલા કુલ રૂ. ૨૩,૨૩,૮૮૦/– ના ખર્ચ, જેમાંથી કરદાતાએ મહેસૂલી ખર્ચ (રેવેન્યુ એક્સપેન્ડિચર) તરીકે સંપૂર્ણ કપાતનો દાવો કર્યો હતો, તે આકારણી અધિકારી સમક્ષ વિચારણા હેઠળ આવ્યો. આકારણી અધિકારીનો એવો મત હતો કે આવો ખર્ચ અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી

હેઠળ આવશે. જ્યારે આકારણી અધિકારી દ્વારા ખુલાસો માંગવામાં આવ્યો, ત્યારે કરદાતાએ દલીલ કરી હતી કે અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી ની જોગવાઈઓ માત્ર મૂડી ખર્ચ (કેપિટલ એક્સપેન્ડિચર) ના સંબંધમાં જ લાગુ પડે છે અને મહેસૂલી ખર્ચના સંબંધમાં નહીં. કરદાતાએ વધુમાં એવી દલીલ કરી હતી કે કંપનીએ આવી નો–હાઉ પ્રાપ્ત કરતી વખતે આવી માહિતી પર કોઈ માલિકી હક મેળવ્યો નથી અને વિદેશી કંપની દ્વારા એક કરાર હેઠળ કરદાતાને નો–હાઉ પૂરી પાડવામાં આવી હતી. કરદાતાએ એવી પણ દલીલ કરી હતી કે આવી ટેકનિકલ નો–હાઉ તેની હાલની વસ્તુઓના ઉત્પાદનના હેતુ માટે હતી જે કરદાતા કંપની દ્વારા ઘણા વર્ષોથી બનાવવામાં આવી રહી છે.

૧૧. જો કે, આકારણી અધિકારીએ કરદાતાની દલીલો સ્વીકારી ન હતી. તેમણે જો કે સ્વીકાર્યું હતું કે આવો ખર્ચ મહેસૂલી સ્વરૂપનો હતો, પરંતુ તેમનો એવો મત હતો કે સદર ખર્ચ અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી હેઠળ આવરી લેવામાં આવશે. તેથી, કરદાતા વિચારણા હેઠળના આકારણી વર્ષમાં તેની સંપૂર્ણ કપાતનો દાવો કરી શકે નહીં, પરંતુ સદર કલમ હેઠળ પૂરી પાડવામાં આવ્યા મુજબ તેને ઋણમુક્ત (અમોર્ટાઈઝ) કરવો પડશે અને છ વર્ષના સમયગાળા દરમિયાન તેનો લાભ વહેંચવો પડશે.

૧૨. આકારણી અધિકારીના આવા નિર્ણયથી અસંતુષ્ટ થઈને, કરદાતા આ બાબતને અપીલમાં લઈ ગયા. સી.આઈ.ટી. (અપીલ્સ) સમક્ષ, કરદાતાએ મહેસૂલી ખર્ચ હોવાને કારણે અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી માંથી બહાર લાવી શકાય નહીં તેવી દલીલ કરવા ઉપરાંત, વધુમાં એવી

દલીલ કરી હતી કે અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી ની જોગવાઈ સક્ષમકારી જોગવાઈ (એનેબલિંગ પ્રોવિઝન) છે.

૧૩. સી.આઈ.ટી. (અપીલ્સ) એ, જો કે, કરદાતાની અપીલ ફગાવી દીધી. તેમનો એવો મત હતો કે અધિનિયમની કલમ ૩૭(૧), જે કલમો ૩૨ થી ૩૬ માં વર્ણવેલ ખર્ચના સ્વરૂપમાં ન હોય તેવા ખર્ચને આવરી લે છે, તે અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી માં સમાવિષ્ટ જોગવાઈઓના આધારે હાલના કેસમાં લાગુ થશે નહીં. તેમનો એવો મત હતો કે અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી એકસાથે એકમ રકમ (લમ્પ સમ) ની ચુકવણી દ્વારા ટેકનિકલ નો–હાઉ પ્રાપ્ત કરવા માટે થયેલા ખર્ચ અંગે ચોક્કસ જોગવાઈ કરતી હોવાથી, ભલે આવી ચુકવણી મહેસૂલી સ્વરૂપની હોય, તો પણ તે અધિનિયમની કલમ ૩૭ ની પેટા–કલમ (૧) હેઠળ આવશે નહીં.

૧૪. અડગ રહીને, કરદાતા આ બાબતને ટ્રિબ્યુનલ સમક્ષ લઈ ગયા. ટ્રિબ્યુનલે વાદગ્રસ્ત ચુકાદા દ્વારા મહેસૂલ સત્તાવાળાઓના નિર્ણયોને ઉલટાવ્યા. ટ્રિબ્યુનલે નોંધ્યું હતું કે કરાર મુજબ, વિદેશી કંપની દ્વારા પૂરી પાડવામાં આવેલી તમામ માહિતી અને નો–હાઉ તે કંપનીની મિલકત રહે છે; મર્યાદિત સમયગાળા માટે તેના ચાલુ વ્યવસાયના હેતુસર નો–હાઉના માત્ર ઉપયોગ માટે આવી વિદેશી કંપનીને એકમ રકમના અવેજ તરીકે ચુકવણી કરવામાં આવી હતી. ટ્રિબ્યુનલે નોંધ્યું હતું કે નિર્વિવાદપણે, વિદેશી કંપની પાસેથી તેની કોઈ ખરીદી કરવામાં આવી ન હતી. ટ્રિબ્યુનલે ત્યારબાદ ટેકનિકલ જ્ઞાનના ઉપયોગ અથવા વપરાશના અધિકાર માટે

કરવામાં આવેલી ચુકવણીને મહેસૂલી કે મૂડી ખર્ચ તરીકે ગણી શકાય કે કેમ તે મુદ્દા પરના કેટલાક નિર્ણયો નોંધ્યા હતા. ટ્રિબ્યુનલે તેના સમાપન ભાગમાં, કરદાતાનો કેસ અધિનિયમની કલમ ૩પએબી હેઠળ આવરી લેવાયેલ નથી તેવું ઠરાવીને કરદાતાની અપીલ મંજૂર કરવા તરફ આગળ વધ્યું. ટ્રિબ્યુનલે નીચે મુજબના અવલોકનો કર્યા :

> *"૮. અમારી સમક્ષના કેસમાં, અમે પહેલેથી જ જોયું છે કે કરદાતાના જણાવ્યા મુજબ, તેણે વિદેશી કંપની પાસેથી ટેકનિકલ નો–હાઉ ખરીદી ન હતી કે તેની માલિકી મેળવી ન હતી. બીજી તરફ, કરદાતા માત્ર એક લાયસન્સધારક છે જેના દ્વારા તે કામચલાઉ ધોરણે પોતાના વ્યવસાયના હેતુ માટે નો–હાઉનો ઉપયોગ કરી શકે છે જેના માટે એકમ રકમની ચુકવણી કરવામાં આવી છે. તેથી, ટ્રિબ્યુનલ, કલકત્તા બેંચ દ્વારા યોગ્ય રીતે ઠરાવ્યા મુજબ હાલનો કેસ કલમ ૩પએબી ની જોગવાઈ હેઠળ આવરી લેવાતો નથી. તેથી, કેસના સમગ્ર સંજોગોને ધ્યાને લેતાં, અમારો એવો મત છે કે હાલના કેસમાં કલમ ૩પએબી લાગુ પડતી નથી અને કરદાતા અધિનિયમની કલમ ૩૭(૧) હેઠળ કપાત મેળવવા માટે હકદાર છે."*

૧૫. ટ્રિબ્યુનલનો આ અભિપ્રાય છે જે મહેસૂલ પક્ષ તરફથી પડકાર હેઠળ છે. મહેસૂલ પક્ષ તરફે વિદ્વાન વકીલ શ્રી વરૂણ પટેલે ભારપૂર્વક દલીલ કરી હતી કે કરદાતાની અપીલ મંજૂર કરવામાં ટ્રિબ્યુનલે ગંભીર ભૂલ કરી છે. તેમણે રજૂઆત કરી હતી કે અધિનિયમની કલમ ૩પએબી વ્યાપક શબ્દોમાં ઘડાયેલી છે અને તેમાં ટેકનિકલ નો–હાઉ પ્રાપ્ત કરવા માટે

થયેલા કોઈપણ ખર્ચનો સમાવેશ થાય છે. અહીં માલિકીનો ખ્યાલ મહત્વપૂર્ણ નથી. તેમણે વધુમાં રજૂઆત કરી હતી કે એકવાર કોઈ ખર્ચ, પછી ભલે તે મહેસૂલી હોય કે મૂડી, અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી હેઠળ આવરી લેવામાં આવે, તો અધિનિયમની કલમ ૩૭ ની પેટા–કલમ (૧) ની ભાષાના આધારે જ, કરદાતા અધિનિયમની કલમ ૩૭ હેઠળ તેનો કોઈ લાભ મેળવી શકે નહીં.

૧૬. પોતાની રજૂઆતોના સમર્થનમાં, વકીલે (૨૦૦૩) ૨૫૯ આઈ.ટી.આર. ૫૮૨ માં અહેવાલ થયેલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ વિ. તમિલનાડુ કેમિકલ પ્રોડક્ટ્સ લિ. ના કેસમાં મદ્રાસ હાઇકોર્ટના નિર્ણય પર ભારે આધાર રાખ્યો હતો, જેમાં મદ્રાસ હાઇકોર્ટની ડિવિઝન બેંચે એવો અભિપ્રાય વ્યક્ત કર્યો હતો કે જે સમયગાળા દરમિયાન અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી અમલમાં રહી, તે દરમિયાન નો–હાઉ પ્રાપ્ત કરવા પેટેનો કોઈપણ ખર્ચ, પછી ભલે તે મૂડી ખર્ચ હોય કે મહેસૂલી ખર્ચ, તેને માત્ર કલમ ૩૫એબી અનુસાર જ ગણવાનો હતો અને આવી નો–હાઉ સંબંધે માન્ય કપાત નો–હાઉ પ્રાપ્ત કરવા માટે એકમ રકમના અવેજ તરીકે ચૂકવવામાં આવેલી રકમનો ૧/૬ઠ્ઠો ભાગ હતી.

૧૬.૧ વકીલે (૨૦૦૫) ૨૭૩ આઈ.ટી.આર. ૫૯ માં અહેવાલ થયેલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ વિ. બ્રાઇટ ઓટોમોટિવ્સ એન્ડ પ્લાસ્ટિક્સ લિ. ના કેસમાં એમ.પી. હાઇકોર્ટના નિર્ણય પર પણ આધાર રાખ્યો હતો. સદર નિર્ણયમાં, જો કે, મુખ્ય પ્રશ્ન અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી માં "પ્રાપ્ત કરવું" (એક્વાયરિંગ) શબ્દના અર્થઘટનને લગતો હતો. હાઇકોર્ટે

એવો મત વ્યક્ત કર્યો હતો કે આવા શબ્દને ઉદાર અર્થ આપવો જોઈએ અને અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી ની કડક જોગવાઈઓને આકર્ષવા માટે, કરદાતા ખરેખર નો–હાઉનો સંપૂર્ણ માલિક બને તે જરૂરી ન હોઈ શકે. હાઈકોર્ટે એવો પણ મત વ્યક્ત કર્યો હતો કે સદર કલમના હેતુ માટે, ખર્ચનું સ્વરૂપ મહેસૂલી છે કે મૂડી, તેનું કોઈ પરિણામ નથી.

૧૭. બીજી તરફ, સામાવાળા–કરદાતા તરફે વકીલ શ્રી મનીષ શાહે એવી દલીલ કરીને અપીલનો વિરોધ કર્યો હતો કે પ્રશ્ન હેઠળનો ખર્ચ સંપૂર્ણપણે મહેસૂલી સ્વરૂપનો હતો. તેથી, તે અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી હેઠળ આવરી લેવાયેલ ન હતો. ભારતીય ઉત્પાદનની ગુણવત્તા અને કાર્યક્ષમતામાં સુધારો કરવા માટે નો–હાઉ પ્રાપ્ત કરવાને પ્રોત્સાહિત કરવા માટે આવી જોગવાઈ કરવામાં આવી હતી. તેમણે રજૂઆત કરી હતી કે કરદાતાએ મર્યાદિત સમયગાળા માટે નો–હાઉ પ્રાપ્ત કરી હતી અને આવી ટેકનિકલિટી પર ક્યારેય કોઈ માલિકી કે આધિપત્યના અધિકારનો ભોગવટો કર્યો ન હતો. નો–હાઉનો ઉપયોગ તેની હાલની વસ્તુઓના ઉત્પાદન માટે કરવામાં આવ્યો હતો, ન તો નવું મેન્યુફેક્ચરિંગ યુનિટ સ્થાપવામાં આવ્યું હતું કે ન તો ઉત્પાદનની નવી વસ્તુ દાખલ કરવામાં આવી હતી.

૧૭.૧ વકીલે ધ્યાન દોર્યું હતું કે આકારણી અધિકારીએ પણ સ્વીકાર્યું હતું કે પ્રશ્ન હેઠળનો ખર્ચ મહેસૂલી ખર્ચ હતો. સી.આઈ.ટી. (અપીલ્સ) એ આ તારણમાં કોઈ ખલેલ પહોંચાડી ન હતી. ટ્રિબ્યુનલે ખર્ચ મહેસૂલી સ્વરૂપનો હતો તેવું ઠરાવવા માટે વિગતવાર કારણો આપ્યા હતા.

૧૭.૨ વકીલે, તેથી, રજૂઆત કરી હતી કે જો તેમ હોય, તો અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી ની કોઈ લાગુ પડતી રહેશે નહીં કારણ કે આવી જોગવાઈ એક સક્ષમકારી જોગવાઈ તરીકે કરવામાં આવી હતી અને પહેલેથી જ અસ્તિત્વમાં રહેલા લાભોને મર્યાદિત કરવા માટે નહીં. આ સંબંધમાં, વકીલે તારીખ ૧૨.૬.૧૯૮૫ ના સી.બી.ડી.ટી. પરિપત્ર નં. ૪૨૧ તરફ અમારું ધ્યાન દોર્યું જેમાં નો–હાઉના ખર્ચ સંબંધે કપાત અંગે સ્પષ્ટતા કરવામાં આવી હતી કે, "સ્વદેશી વૈજ્ઞાનિક સંશોધનને વધુ પ્રોત્સાહન પૂરું પાડવાના ઉદ્દેશથી, ફાયનાન્સ એક્ટ, ૧૯૮૫ દ્વારા ઇન્કમ–ટેક્સ એક્ટમાં નવી કલમ ૩૫એબી દાખલ કરવામાં આવી છે."

૧૭.૩ વકીલે (૨૦૦૯) ૩૦૯ આઈ.ટી.આર. ૪૪૩ વાળા કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ વિ. સ્વરાજ એન્જિન્સ લિ. ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટના નિર્ણય પર ભારે આધાર રાખ્યો હતો જેમાં સુપ્રીમ કોર્ટને અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી ની લાગુ પડતીના પ્રશ્ન પર પંજાબ અને હરિયાણા હાઇકોર્ટના નિર્ણયની ચકાસણી કરવાનો પ્રસંગ મળ્યો હતો. આ નિર્ણય પર, અમે પાછળના તબક્કે પાછા આવીશું.

૧૮. અમારી સમક્ષ કરવામાં આવેલી રજૂઆતો પરથી, અમારે જે મુખ્ય પ્રશ્ન પર વિચારણા કરવાની છે તે એ છે કે શું ખરેખર મહેસૂલ પક્ષ અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી લાગુ કરવામાં વાજબી છે, અથવા શું કરદાતા, ટ્રિબ્યુનલે ઠરાવ્યા મુજબ, સદર જોગવાઈ લાગુ થશે નહીં તેવી

દલીલ કરવામાં સાચા હતા. આવા પ્રશ્ન પર જતાં પહેલાં, આપણે યાદ કરી શકીએ કે આકારણી અધિકારીએ, સ્પષ્ટ શબ્દોમાં, ઠરાવ્યું હતું કે ખર્ચ મહેસૂલી સ્વરૂપનો હતો. સી.આઈ.ટી. (અપીલ્સ) એ આ તારણમાં કોઈ ખલેલ પહોંચાડી ન હતી, પરંતુ એવું ઠરાવવા તરફ આગળ વધ્યા કે તે અધિનિયમની કલમ ૩પએબી હેઠળ બાધિત થશે અને તેથી, અધિનિયમની કલમ ૩૭(૧) હેઠળ માન્ય કપાત રહેશે નહીં. ટ્રિબ્યુનલે આવા ખર્ચના સ્વરૂપની નોંધ લીધી હતી. તેના મહત્વપૂર્ણ લક્ષણો એ હતા કે કરદાતાએ વિદેશી કંપની પાસેથી આવી ટેકનિકલ નો–હાઉ ખરીદી ન હતી કે તેની માલિકી મેળવી ન હતી. કરદાતા માત્ર એક લાયસન્સધારક હતા જે લાયસન્સ હેઠળ તે કામચલાઉ ધોરણે પોતાના વ્યવસાયના હેતુ માટે નો–હાઉનો ઉપયોગ કરી શકતા હતા. નો–હાઉના આવા સંપાદન માટે, કરદાતાએ એકમ રકમની ચુકવણી કરી હતી. ટ્રિબ્યુનલ સમક્ષ રેકોર્ડ પર એ પણ આવ્યું હતું કે આવી ટેકનિકલ નો–હાઉનો ઉપયોગ કરદાતા વર્ષોથી ઉત્પાદન કરી રહ્યા હતા તે હાલની વસ્તુઓના ઉત્પાદનના હેતુ માટે કરવામાં આવ્યો હતો. ટૂંકમાં, વધુ શબ્દો કહ્યા વિના, ટ્રિબ્યુનલે પણ મહેસૂલ સત્તાવાળાઓના એ અભિપ્રાયની પુષ્ટિ કરી હતી કે ખર્ચ મહેસૂલી સ્વરૂપનો હતો. જો તેમ હોય, તો પ્રશ્ન એ ઉપસ્થિત થાય છે કે શું અધિનિયમની કલમ ૩પએબી લાગુ કરીને આવા ખર્ચની કપાતને મર્યાદિત કરી શકાય.

૧૯. અગાઉ નોંધ્યું તેમ, તારીખ ૧૨.૬.૧૯૮૫ ના સીબીડીટી પરિપત્ર દ્વારા સ્પષ્ટ કરવામાં આવ્યા મુજબ, સ્વદેશી વૈજ્ઞાનિક સંશોધનને વધુ પ્રોત્સાહન પૂરું પાડવાના ઉદ્દેશથી ફાયનાન્સ એક્ટ, ૧૯૮૫ માં

(૧.૪.૧૯૮૫ થી અમલી બને તે રીતે) કાયદામાં આવી જોગવાઈ કરવામાં આવી હતી. અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી, જે પાછળથી ૩૧.૩.૧૯૯૯ થી અમલી બને તે રીતે રદ કરવામાં આવી હતી, તે નીચે મુજબ વંચાય છે :

"કલમ ૩૫એબી. નો–હાઉ પરનો ખર્ચ. (૧) પેટા–કલમ (૨) ની જોગવાઈઓને આધીન રહીને, જ્યાં કરદાતાએ પોતાના વ્યવસાયના હેતુઓ માટે ઉપયોગ કરવા અર્થે કોઈપણ નો–હાઉ પ્રાપ્ત કરવા માટે કોઈપણ પાછલા વર્ષમાં કોઈપણ એકમ રકમનો અવેજ ચૂકવ્યો હોય, ત્યાં તે પાછલા વર્ષ માટે વ્યવસાયના નફા અને લાભની ગણતરી કરતી વખતે આ રીતે ચૂકવવામાં આવેલી રકમનો ૧/૬ઠ્ઠો ભાગ બાદ કરવામાં આવશે, અને બાકીની રકમ તરત જ પછીના પાંચ પાછલા વર્ષો પૈકી દરેક માટે સમાન હપ્તાઓમાં બાદ કરવામાં આવશે.

[૨] જ્યાં પેટા–કલમ (૧) માં ઉલ્લેખિત નો–હાઉ કલમ ૩૨એ ની પેટા–કલમ (૨બી) માં ઉલ્લેખિત પ્રયોગશાળા, યુનિવર્સિટી અથવા સંસ્થામાં વિકસાવવામાં આવી હોય, ત્યાં કરદાતા દ્વારા પાછલા વર્ષમાં ચૂકવવામાં આવેલા સદર એકમ રકમના અવેજનો ત્રીજો ભાગ તે વર્ષ માટે વ્યવસાયના નફા અને લાભની ગણતરી કરતી વખતે બાદ કરવામાં આવશે, અને બાકીની રકમ તરત જ પછીના બે પાછલા વર્ષો પૈકી દરેક માટે સમાન હપ્તાઓમાં બાદ કરવામાં આવશે.

સ્પષ્ટીકરણ – આ કલમના હેતુઓ માટે, "નો–હાઉ" એટલે માલસામાનના ઉત્પાદન અથવા પ્રક્રિયામાં અથવા ખાણ, તેલના કુવા અથવા ખનિજ ભંડારોના અન્ય સ્ત્રોતોના સંચાલનમાં (ભંડારોની શોધખોળ, ભાળ મેળવવા અથવા પરીક્ષણ કરવા અથવા તેમાં પ્રવેશ મેળવવા સહિત) સહાયરૂપ થવાની સંભાવના ધરાવતી કોઈપણ ઔદ્યોગિક માહિતી અથવા તકનીક)."

૧૯.૧ અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી ની પેટા–કલમ (૧) કરદાતા દ્વારા તેના વ્યવસાયના હેતુ માટે ઉપયોગ કરવા અર્થે કોઈપણ નો–હાઉ પ્રાપ્ત કરવા માટે કરવામાં આવેલી કોઈપણ એકમ રકમની ચુકવણી માટે કપાતની જોગવાઈ કરે છે. આવી કપાત, જો કે, છ વર્ષના ગાળામાં વહેંચવાની હતી, જે વર્ષમાં આવો ખર્ચ કરવામાં આવ્યો હતો તે વર્ષથી શરૂ કરીને છ વર્ષ પૈકી દરેક વર્ષ દરમિયાન કરદાતા કુલ ખર્ચના ૧/૬ઠ્ઠા ભાગની કપાત માટે પાત્ર બનતા હતા.

૨૦. મુખ્ય પ્રશ્ન એ છે કે શું અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી માં સમાવિષ્ટ આવી જોગવાઈઓ મહેસૂલી ખર્ચને પણ આવરી લેશે. આ સંદર્ભમાં, આપણે કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ વિ. સ્વરાજ એન્જિન્સ લિ. (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટના નિર્ણયનું વધુ નજીકથી અવલોકન કરી શકીએ છીએ. સદર નિર્ણય (૨૦૦૮) ૩૦૧ આઈ.ટી.આર. ૨૯૦ (પી એન્ડ એચ) માં અહેવાલ થયેલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ વિ. જેસીટી ઇલેક્ટ્રોનિક્સ લિ. ના કેસમાં પંજાબ અને હરિયાણા હાઇકોર્ટના નિર્ણયને પડકારતી મહેસૂલ પક્ષ દ્વારા દાખલ કરાયેલ અપીલમાં આપવામાં આવ્યો

હતો. તે કેસમાં, કરદાતાએ ડીઝલ એન્જિનના ઉત્પાદન માટે ટેકનિકલ નો–હાઉ પ્રાપ્ત કરવાના હેતુસર એક કરારના આધારે મેસર્સ કિર્લોસ્કર ઓઇલ એન્જિન્સ લિ. ને રોયલ્ટી તરીકે ચૂકવેલ રૂ. ૨૬.૬૫ લાખ (રાઉન્ડ ઓફ કરેલ) ની રકમની કપાતનો દાવો કર્યો હતો. આકારણી અધિકારીનો એવો મત હતો કે આવો ખર્ચ અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી હેઠળ આવરી લેવાયેલ છે અને તેને મહેસૂલી ખર્ચ તરીકે ગણી શકાય નહીં. કરદાતાના જવાબ પર વિચારણા કર્યા પછી, આકારણી અધિકારીએ આવા ખર્ચ પર અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી લાગુ કરી હતી. આવા નિર્ણય સામે કરદાતાએ કમિશનર (અપીલ્સ) નો સંપર્ક કર્યો હતો અને દલીલ કરી હતી કે સદર કરાર હેઠળ કરદાતા ટેકનિકલ નો–હાઉના માલિક બન્યા નથી અને કરદાતાને સ્થાયી સ્વરૂપનો કોઈ લાભ મળ્યો નથી. સી.આઈ.ટી. (અપીલ્સ) એ કરદાતાને તે હદ સુધી લાભ આપ્યો હતો જ્યાં સુધી આવો ખર્ચ એક્સાઇઝ ડ્યુટી અને સેલ્સ ટેક્સ સહિતના વેચાણના આધારે ગણવામાં આવેલી રોયલ્ટીનું પ્રતિનિધિત્વ કરતો હતો. સી.આઈ.ટી. (અપીલ્સ) એ ઠરાવ્યું હતું કે આવો ખર્ચ મહેસૂલી સ્વરૂપનો હતો અને તદનુસાર કરદાતાની અપીલ મંજૂર કરી હતી. તેના પર ડિપાર્ટમેન્ટે ટ્રિબ્યુનલનો આશરો લીધો. ટ્રિબ્યુનલે મહેસૂલ પક્ષની અપીલ ફગાવી દીધી. ટ્રિબ્યુનલે આવો ખર્ચ મહેસૂલી સ્વરૂપનો હતો તેવું ઠરાવવા માટે કરદાતા અને નો–હાઉ પ્રદાતા વચ્ચેના કરારની વિવિધ કલમોનો સંદર્ભ આપ્યો હતો. જ્યારે મહેસૂલ પક્ષ તરફથી આ બાબત હાઇકોર્ટમાં પહોંચી, ત્યારે હાઇકોર્ટે કંઈક અંશે અલગ આધાર પર અપીલ ફગાવી દીધી. હાઇકોર્ટે ઠરાવ્યું અને અવલોકન કર્યું કે ખર્ચને અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી ના દાયરામાં લાવવાનો મહેસૂલ પક્ષનો પ્રયાસ તદ્દન અસ્થાને હતો કારણ કે અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી ના અમલ માટેની પૂર્વ–શરત

એ હતી કે ચુકવણી કોઈપણ નો–હાઉ પ્રાપ્ત કરવા માટે એકમ રકમનો અવેજ હોવી જોઈતી હતી. આવી પૂર્વ–શરત સંતોષાઈ ન હતી. આ આધાર પર, હાઇકોર્ટે અપીલ ફગાવી દીધી. હાઇકોર્ટનો આ નિર્ણય હતો જે (ઉપર મુજબ) કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ વિ. સ્વરાજ એન્જિન્સ લિ. ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટ સમક્ષ વિચારણા માટે આવ્યો હતો. સુપ્રીમ કોર્ટે અવલોકન કર્યું કે, "તે જ સમયે, એ નોંધવું મહત્વપૂર્ણ છે કે કલમ ૩૫એબી ની લાગુ પડતી માટે પણ, ખર્ચનું સ્વરૂપ પ્રારંભિક તબક્કે જ નક્કી કરવું જરૂરી છે કારણ કે જો ખર્ચ મહેસૂલી સ્વરૂપનો હોવાનું જણાય, તો કલમ ૩૫એબી લાગુ ન થઈ શકે. જો કે, જો તે મૂડી સ્વરૂપનો હોવાનું જણાય, તો કલમ ૩૫એબી દ્વારા વિચાર્યા મુજબ ઋણમુક્તિ (અમોર્ટાઇઝેશન) અને વહેંચણીનો પ્રશ્ન ચોક્કસપણે અમલમાં આવશે.". ઉપરોક્ત અવલોકનો સાથે, સુપ્રીમ કોર્ટે એવું અવલોકન કરીને આ બાબત હાઇકોર્ટ સમક્ષ રિમાન્ડ કરવા તરફ આગળ વધ્યું કે ખાસ કરીને કલમ ૩૫એબી દાખલ કર્યા પછી કાયદાનો આ એક મહત્વપૂર્ણ પ્રશ્ન હોવાથી હાઇકોર્ટ દ્વારા આવા પ્રશ્નનો સત્તાવાર રીતે નિર્ણય કરવો જરૂરી છે.

૨૧. આ નિર્ણય અમારા હેતુ માટે નોંધપાત્ર છે અને તેવા કારણોસર અમે સુપ્રીમ કોર્ટ સમક્ષ અપીલ તરફ દોરી જતી પૃષ્ઠભૂમિની નોંધ લીધી છે. સુપ્રીમ કોર્ટનો નિર્ણય સૂચવે છે કે ચોક્કસ ખર્ચ કલમ ૩૫એબી હેઠળ આવશે કે નહીં તે નક્કી કરવા માટે, ખર્ચના સ્વરૂપની ચકાસણી કરવી મહત્વપૂર્ણ રહેશે. જો એવું જણાય કે તે મહેસૂલી સ્વરૂપનો છે, તો અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી ની લાગુ પડતીનો પ્રશ્ન ઉપસ્થિત થશે નહીં. બીજી તરફ, જો તે મૂડી સ્વરૂપનો હોવાનું જણાય, તો અધિનિયમની

કલમ ૩૫એબી હેઠળ વિચાર્યા મુજબ ઋણમુક્તિ અને વહેંચણીનો પ્રશ્ન અમલમાં આવશે. આ પૃષ્ઠભૂમિમાં જ સુપ્રીમ કોર્ટે ઇચ્છા વ્યક્ત કરી હતી કે કલમ ૩૫એબી ની લાગુ પડતી કે અન્યથા અંગેનો અંતિમ જવાબ આપી શકાય તે પહેલાં આ પ્રશ્ન, એટલે કે, ખર્ચના સ્વરૂપનો પ્રશ્ન, પછી ભલે તે મહેસૂલી હોય કે મૂડી, પ્રથમ નક્કી કરવામાં આવે. આપણે યાદ કરી શકીએ કે સુપ્રીમ કોર્ટ સમક્ષ પડકાર હેઠળના નિર્ણયમાં પંજાબ અને હરિયાણા હાઇકોર્ટે આ પાસા પર કોઈ સ્પષ્ટ તારણ આપ્યું ન હતું જો કે ટ્રિબ્યુનલે સી.આઈ.ટી. (અપીલ્સ) ના એ મતની પુષ્ટિ કરી હતી કે ખર્ચ મહેસૂલી સ્વરૂપનો હતો. બરાબર આ જ કારણસર સુપ્રીમ કોર્ટે હાઇકોર્ટ દ્વારા આ મુદ્દા પર સત્તાવાર ઘોષણા કરવા માટે કાર્યવાહી રિમાન્ડ કરી હતી.

૨૨. (ઉપર મુજબ) કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ વિ. સ્વરાજ એન્જિન્સ લિ. ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટના નિર્ણય ઉપરાંત, અમે કલમ ૩૫એબી હેઠળ પૂરા પાડવામાં આવતા લાભના સ્વરૂપ અને કાયદામાં આવી જોગવાઈ દાખલ કરવાના હેતુને સ્પષ્ટ કરતા સી.બી.ડી.ટી. દ્વારા બહાર પાડવામાં આવેલા સ્પષ્ટતાત્મક પરિપત્ર પર પણ આધાર રાખવા માંગીએ છીએ. સ્પષ્ટ કરવામાં આવ્યું હતું તેમ, આવી જોગવાઈ સ્વદેશી વૈજ્ઞાનિક સંશોધનને વધુ પ્રોત્સાહન પૂરું પાડવાના ઉદ્દેશથી કરવામાં આવી હતી. આમ, આવી વૈધાનિક જોગવાઈ ટેકનિકલ નો–હાઉ પ્રાપ્ત કરવા માટે ખર્ચ કરતી વખતે ઉત્પાદકોને અત્યાર સુધી ઉપલબ્ધ ન હોય તેવા લાભો ઉપલબ્ધ કરાવવા માટે કરવામાં આવી હતી. જ્યાં સુધી આવો ખર્ચ અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી હેઠળ આવરી લેવાયેલ હતો, ત્યાં સુધી છ

વર્ષમાં ફેલાયેલી ઋણમુક્ત કપાત ઉપલબ્ધ કરાવવામાં આવી હતી. જો આવો ખર્ચ મૂડી સ્વરૂપનો હોય, તો અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી દાખલ કરતાં પહેલાં, આવી કોઈ કપાતનો દાવો કરી શકાતો ન હતો. કલમ ૩૫એબી દાખલ કરવા સાથે, સ્વદેશી વૈજ્ઞાનિક સંશોધનને પ્રોત્સાહિત કરવા માટે, આવી કપાત ઉપલબ્ધ કરાવવામાં આવી હતી. આવી જોગવાઈને કરદાતાના હાલના લાભોને પ્રતિબંધિત કરતી મર્યાદિત જોગવાઈ તરીકે જોઈ શકાય નહીં. બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, ટેકનિકલ નો–હાઉ પ્રાપ્ત કરવાના રૂપમાં મહેસૂલી ખર્ચ કે જે અધિનિયમની કલમ ૩૭(૧) હેઠળ કપાત તરીકે ઉપલબ્ધ હતો, તેનો ક્યારેય એવો અર્થ ન હતો કે અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી દાખલ કરીને તેને છીનવી લેવામાં આવે કે મર્યાદિત કરવામાં આવે. પાલખીવાલાની નવમી આવૃત્તિ, વોલ્યુમ–૧ માં, અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી ની જોગવાઈઓ સમજાવતી વખતે, નીચે મુજબનું અવલોકન કરવામાં આવ્યું છે :

> *"આ કલમ વ્યવસાયના હેતુઓ માટે નો–હાઉ પ્રાપ્ત કરવા પેટે ચૂકવવામાં આવેલા એકમ રકમના અવેજની, છ વર્ષમાં ફેલાયેલી, કપાત માન્ય રાખે છે ભલે પાછળથી કરદાતાનો પ્રોજેક્ટ પડતો મૂકવામાં આવે અથવા જો આવી નો–હાઉ પાછળથી નકામી બની જાય અથવા જો તે પરત કરવામાં આવે. આ કલમ, જે એક સક્ષમકારી કલમ છે અને નિષ્ક્રિય કરનારી નથી, તે તેવા અવેજ પૂરતી સીમિત હોવી જોઈએ જે અન્યથા મૂડી ખાતા પર હોવાને કારણે નામંજૂર કરવાપાત્ર હોત. નો–હાઉ પ્રાપ્ત કરવા અથવા નો–હાઉના ઉપયોગ*

માટેની ચુકવણી કે જે મહેસૂલી ખાતા પર છે તે કલમ ૩૭ હેઠળ માન્ય કરવાપાત્ર છે, અને આ કલમના અમલને બિલકુલ આકર્ષતી નથી."

૨૩. તેથી, અમારા મતે, અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી ની જોગવાઈઓ માત્ર મૂડી ખર્ચના કિસ્સામાં જ લાગુ થઈ શકે છે અને અલબત્ત, શરત એટલી કે તેમાં નિર્ધારિત શરતો પૂર્ણ થતી હોય. આવા કિસ્સામાં, જે સમયગાળા દરમિયાન કલમ ૩૫એબી અમલમાં રહી, તે દરમિયાન કરદાતા તેના લાભનો દાવો કરી શકતા હતા. જો કે, આવી જોગવાઈ મહેસૂલી ખર્ચને લાગુ પડશે નહીં ભલે તે ટેકનિકલ નો–હાઉ પ્રાપ્ત કરવા માટે કરવામાં આવ્યો હોય. આવા ખર્ચ પર કપાત અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી દાખલ કરતાં પહેલાં પણ ઉપલબ્ધ હતી અને કલમ ૩૫એબી લાગુ કરીને આવી કપાતમાં કાપ મૂકી શકાતો નથી કે મર્યાદિત કરી શકાતી નથી. બાબતના તે પરિપ્રેક્ષ્યમાં, આવા ખર્ચને અધિનિયમની કલમ ૩૭(૧) માંથી બહાર કાઢવાનો પ્રશ્ન જ ઉપસ્થિત થતો નથી.

૨૪. અમે કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ વિ. તમિલનાડુ કેમિકલ પ્રોડક્ટ્સ લિ. (ઉપર મુજબ) ના કેસમાં મદ્રાસ હાઇકોર્ટના મત સાથે સંમત થવામાં અસમર્થ છીએ, જે નિર્ણય ગમે તે સંજોગોમાં (ઉપર મુજબ) કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ વિ. સ્વરાજ એન્જિન્સ લિ. ના કેસમાં સુપ્રીમ કોર્ટના નિર્ણય પહેલાં આપવામાં આવ્યો હતો.

૨૫. સમાપન કરતાં પહેલાં, અમે સ્પષ્ટ કરી શકીએ છીએ કે હાલના કેસમાં, આકારણી અધિકારી પોતે એવા આધાર પર આગળ વધ્યા હતા કે ખર્ચ મહેસૂલી સ્વરૂપનો હતો. બાબતના તે પરિપ્રેક્ષ્યમાં, અમે જે અર્થઘટન અપનાવ્યું છે તે લાગુ થશે અને કરદાતાનો કેસ અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી હેઠળ આવશે નહીં. આપેલા કેસમાં, જો ખર્ચ મૂડી સ્વરૂપનો હોવાનું ઠરાવવામાં આવે, તો અધિનિયમની કલમ ૩૫એબી ની લાગુ પડતીનો વધુ પ્રશ્ન ઉપસ્થિત થઈ શકે છે. અનિવાર્યપણે, તેથી, દરેક કેસની અલગથી અને રેકોર્ડ પરની સામગ્રીના આધારે ચકાસણી કરવી પડશે. વિદ્વાન વકીલ શ્રી પટેલે જો કે વિનંતી કરી હતી કે ખર્ચ મૂડી સ્વરૂપનો હતો કે મહેસૂલી તે વિચારણા માટે સમગ્ર બાબત આકારણી અધિકારી સમક્ષ રિમાન્ડ કરવામાં આવે. અમને જણાય છે કે જ્યારે આકારણી અધિકારીએ પોતે જ ઠરાવ્યું હતું કે તે મહેસૂલી ખર્ચ છે, ત્યારે આવા રિમાન્ડનો કોઈ હેતુ રહેશે નહીં.

૨૬. પરિણામે, ત્રીજા પ્રશ્નનો નકારાત્મક ઉત્તર આપવામાં આવે છે, એટલે કે, મહેસૂલ પક્ષની વિરુદ્ધમાં અને કરદાતાની તરફેણમાં. અપીલ આંશિક રીતે મંજૂર કરવામાં આવે છે અને તદનુસાર તેનો નિકાલ કરવામાં આવે છે."

3. તદનુસાર, હાલની અપીલ તારીખ ૦૩.૦૭.૨૦૧૨ ના રોજ નિર્ણીત ટી.એ. નં. ૩૨૬/૨૦૦૦ વાળી સંબંધિત અપીલમાં આપવામાં આવેલા ચુકાદા અને હુકમ દ્વારા શાસિત થાય છે. આથી, હાલની અપીલમાં ઉપસ્થિત પ્રશ્ન નં. ૧

નો ઉત્તર મહેસૂલ પક્ષની તરફેણમાં અને કરદાતાની વિરુદ્ધમાં આપવામાં આવે છે જ્યારે, પ્રશ્નો નં. ૨ અને ૩ નો ઉત્તર કરદાતાની તરફેણમાં અને મહેસૂલ પક્ષની વિરુદ્ધમાં આપવામાં આવે છે. અપીલનો તદનુસાર નિકાલ કરવામાં આવે છે.

(કે.એસ. ઝવેરી, ન્યાયમૂર્તિ)

(કે.જે. ઠાકર, ન્યાયમૂર્તિ)

પ્રવિણ/*

This is an AI-Assisted Translation.

==========

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

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

==========

વિષય: ગેસ્ટ હાઉસ મુસાફરી અને ટેકનિકલ નો–હાઉ ખર્ચની કપાત સંબંધિત કર અપીલના નિકાલ બાબતે

Concerned Department(s):

- Finance Department, Gujarat