

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 વડી અદાલતમાં અમદાવાદ ખાતે

ટેક્સ અપીલ નં. ૫૦૮ / ૨૦૦૭

મંજૂરી અને હસ્તાક્ષર માટે:

માનનીય ન્યાયમૂર્તિ શ્રી અકિલ કુરેશી

અને

માનનીય ન્યાયમૂર્તિ સુશ્રી સોનિયા ગોકાણી

=====

૧	શું સ્થાનિક અખબારોના પત્રકારોને ચુકાદો જોવાની મંજૂરી આપવામાં આવી શકે છે?	
૨	પત્રકારને રીફર કરવામાં આવશે કે નહીં?	
૩	શું માનનીય શ્રી ન્યાયમૂર્તિ ચુકાદાની ખરી નકલ જોવા માંગે છે?	
૪	શું આ કેસમાં ભારતના બંધારણના અર્થઘટન અથવા તે હેઠળ કરવામાં આવેલા કોઈપણ આદેશ અંગે કાયદાના નોંધપાત્ર પ્રશ્નનો સમાવેશ થાય છે?	

પ.	શું તે સિવિલ જજને મોકલવાનું છે?	
----	---------------------------------	--

=====

આવકવેરા કમિશનર....અપીલકર્તા(ઓ)

વિરુદ્ધ

મેસર્સ અતુલ ઇન્ટરમીડિયેટ્સ.....પ્રતિવાદી(ઓ)

=====

હાજરી: શ્રી શ્રી ભટ્ટ, વરિષ્ઠ વકીલ, શ્રીમતી મૌના એમ. ભટ્ટ, વકીલ મારફતે,
અપીલકર્તા(ઓ) ક્રમાંક ૧ માટે; શ્રી એસ.એન. સોપારકર, શ્રીમતી સ્વાતી
સોપારકર, વકીલ મારફતે, પ્રતિવાદી(ઓ) ક્રમાંક ૧ માટે

=====

કોરમ: માનનીય શ્રી ન્યાયાધીશ અકિલ કુરેશી અને માનનીય શ્રીમતી

ન્યાયાધીશ સોનિયા ગોકાણી

તારીખ : ૨૫/૦૩/૨૦૧૪

મૌખિક ચુકાદો (પ્રતિ : માનનીય શ્રી ન્યાયાધીશ અકિલ કુરેશી)

રાજસ્વ વિભાગ આવકવેરા અપીલીય અધિકરણના તા. ૧૮મી ઓગસ્ટ ૨૦૦૬ના ચુકાદા સામે અપીલમાં છે. અપીલ સ્વીકારતાં, કાયદાનો નીચેનો મહત્વનો પ્રશ્ન ઘડવામાં આવ્યો હતો:

શું અપીલીય ટ્રિબ્યુનલ કાયદા મુજબ અને હકીકતોના આધારે આ ઠરાવમાં યોગ્ય છે કે કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળ તેમજ કલમ ૮૦આઈએ હેઠળ, કલમ ૮૦આઈએ(૯)ની જોગવાઈઓ હોવા છતાં, નિર્ધારિત કરદાતા કપાતનો દાવો કરી શકે?

૨. પ્રશ્ન આવકવેરા અધિનિયમ, ૧૯૬૧ (સંક્ષેપમાં ‘અધિનિયમ’) ની કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) ના અર્થઘટન સાથે સંબંધિત છે, જે અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળ કરદાતાએ કરેલી કપાતની માગણીના સંદર્ભમાં ઉદ્ભવે છે. વિવાદનો મુદ્દો એ છે કે શું કરદાતા અધિનિયમની કલમ ૮૦આઈએ હેઠળ અગાઉથી માગેલી અને મંજૂર કરાયેલ કપાતને અવગણીને અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળ કપાતનો દાવો કરી શકે, જો સુધી બંને કલમોમાંથી વહેતી કપાતોની સંયુક્ત અસર ઉપક્રમ અથવા ઉદ્યોગના પાત્ર વ્યવસાયના નફા અને લાભથી વધુ ન થાય. આ વિવાદ નીચે દર્શાવેલ પૃષ્ઠભૂમિમાં ઉદ્ભવે છે.

૩. પ્રતિવાદી-કરઆંકિત એક કંપની છે. મૂલ્યાંકન વર્ષ ૨૦૦૧-૦૨ માટે, કરઆંકિતએ ૨૯મી ઓક્ટોબર ૨૦૦૧ના રોજ પોતાની આવકવેરા રીટર્ન દાખલ કર્યો હતો. કરઆંકિતએ અધિનિયમની કલમ ૮૦આઈએ હેઠળ રૂ. ૧૬.૫૪ લાખ

(ગોળાકાર કરીને) ની કપાતનો અને કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળ રૂ. ૫૨.૭૫ લાખ (ગોળાકાર કરીને) ની કપાતનો દાવો કર્યો હતો, અને કુલ આવક શૂન્ય રૂપિયા જાહેર કરી હતી. કરઆંકિતનો પરતવારો સૂક્ષ્મ ચકાસણી માટે લેવામાં આવ્યો હતો. મૂલ્યાંકન અધિકારીએ કરઆંકિતને પ્રશ્ન કર્યો કે અધિનિયમની કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) મુજબ, આધારરૂપ ઉત્પાદક તરીકે માલના વેચાણમાંથી થયેલા નફા બાબતે કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળ કરઆંકિતનો કપાતનો દાવો, અધિનિયમની કલમ ૮૦આઈએ હેઠળ અગાઉથી મંજૂર કરાયેલ કપાતની હદ સુધી મર્યાદિત કેમ ન કરવામાં આવે.

૪. આકારણી અધિકારીના આવા વાંધાના જવાબમાં, એ તા. ૧૯મી માર્ચ ૨૦૦૪ના લેખિત રજૂઆતોમાં વિવિધ દલીલો રજૂ કરી હતી અને અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળ કપાતના આકારણીભોગીના દાવાને મર્યાદિત કરવાની આકારણી અધિકારીની દરખાસ્તનો વિરોધ કર્યો હતો.

૫. તેમ છતાં, મૂલ્યાંકન અધિકારીએ એવું ઠરાવ્યું કે કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) ની અમલવારી સાથે કાયદાએ ઢિંગણ કપાત પર પ્રતિબંધ મૂક્યો છે. કલમ ૮૦આઈએ હેઠળ દાવો કરાયેલ અને મંજૂર થયેલ કપાતની રકમ, કરદાતા અન્ય કોઈ કપાત મેળવવા હકદાર હોય તે હેતુસર, ઔદ્યોગિક ઉપક્રમના નફામાંથી ઘટાડવી આવશ્યક હતી; હાલના મામલામાં અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળ. તેથી, તેણે પોતાના મૂલ્યાંકનમાં અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળની કપાતની પુનર્ગણતરી કરવાનો આદેશ કર્યો.

સિદ્ધાંતરૂપે, મૂલ્યાંકન અધિકારીનું માનવું હતું કે અધિનિયમની કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) ના બળે, જો કોઈ કરદાતાએ કલમ ૮૦આઈએ હેઠળ કપાતનો દાવો પહેલાથી જ કર્યો હોય અને તે મંજૂર પણ કરવામાં આવી હોય, તો એટલી હદ સુધી અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળની કપાતમાં ઘટાડો કરવો જ પડે.

૬. અસેસીએ આ બાબતને અપીલમાં લઈ ગઈ. આવકવેરા કમિશનર (અપીલ) એ આ મુદ્દે આકારણી અધિકારીનો આદેશ પુષ્ટિ કર્યો. પોતાની સંક્ષિપ્ત ચર્ચામાં તેમણે એવો નિષ્કર્ષ આપ્યો કે અધિનિયમની કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) સ્પષ્ટપણે નિર્ધારિત કરે છે કે અધ્યાય ૬એમાં 'સી. નિશ્ચિત આવકો સંબંધિત કપાતો' એવા શીર્ષક હેઠળની અન્ય કોઈ જોગવાઈ અંતર્ગત, તે ઉપક્રમના નફા અને લાભ અંગે કોઈ કપાત મંજૂર થવાની નથી, જેના માટે અધિનિયમની કલમ ૮૦આઈએ હેઠળ કપાતપાત્રતા ઉપલબ્ધ છે. આ સ્પષ્ટ કાનૂની આદેશને ધ્યાનમાં લેતાં, અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળની કપાત, જે ઉપરોક્ત શીર્ષક હેઠળ અધ્યાય ૬માં આવે છે, તેવા ઔદ્યોગિક ઉપક્રમના નફા અને લાભ અંગે મંજૂર થઈ શકશે નહીં, જેના સંબંધે કલમ ૮૦આઈએ હેઠળ કપાત મંજૂર કરવામાં આવી છે.

૭. આકારગ્રાહકે આગળ વધીને આવકવેરા અપીલીય અધિકરણ સમક્ષ અપીલ દાખલ કરી હતી ('અધિકરણ' સંક્ષેપમાં). અધિકરણે (૨૦૦૬) ૭ એસ.ઓ.ટી. ૫૭ (બેંગલોર) માં અહેવાલિત ઈરફાન શેરિફ વિ. એ.સી.આઈ.ટી. ના કેસમાં

આપવામાં આવેલા નિર્ણય પર આધાર રાખ્યો હતો, જેમાં અધિકરણની બેંગલોર ખંડપીઠે આકારગ્રાહકના પક્ષમાં નિર્ણય આપ્યો હતો, વિવિધ વૈધાનિક જોગવાઈઓ પર આધાર મૂક્યો હતો, તેમજ અધિનિયમની કલમ ૮૦આઈએ ની ઉપકલમ (૯) ના વ્યાપને સમજાવતું સેન્ટ્રલ બોર્ડ ફોર ડાયરેક્ટ ટેક્સિસ ('સીબીડીટી' સંક્ષેપમાં) નું તા. ૨૩મી ડિસેમ્બર ૧૯૯૮નું પરિપત્ર ક્રમાંક ૭૭૨ પણ ધ્યાનમાં લીધું હતું.

૮. ત્યારબાદ આવકવેરા વિભાગે આ અપીલ દાખલ કરી. આવકવેરા વિભાગ તરફથી ઉપસ્થિત વિદ્વાન પરિષ્ઠ વકીલ શ્રી એમ.આર. ભટ્ટે અધિનિયમની કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) ના વિવિધ વડી અદાલતો દ્વારા કરવામાં આવેલ અર્થઘટન સંબંધિત નિર્ણયો તરફ અમારું ધ્યાન દોર્યું અને નીચે મુજબની દલીલો રજૂ કરી:

(૧) કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) ની ભાષા સ્પષ્ટ અને અસંદિગ્ધ છે. તેનો ઉદ્દેશ ક્લિગુણ કપાતોને મર્યાદિત કરવાનો છે. એકવાર કલમ ૮૦આઈએ હેઠળ કપાતનો દાવો કરવામાં આવ્યો હોય અને મંજૂર કરવામાં આવી હોય, ત્યારબાદ પ્રકરણ ૬ હેઠળ 'સી. નિશ્ચિત આવકો અંગેની કપાતો' શીર્ષક હેઠળ તેટલી હદ સુધી કોઈ કપાત મંજૂર થવાની નથી.

(૨) ઉપકલમ (૯) નો પ્રભાવ પાત્ર વ્યવસાયના નફાના એક સો ટકા સુધી કપાતને મર્યાદિત કરવા પૂરતો મર્યાદિત રાખી શકાય નહીં.

(૩) બોર્ડનો પરિપત્ર ક્રમાંક ૭૭૨, તા. ૨૩મી ડિસેમ્બર ૧૯૯૮, કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) ની વ્યાપ્તિ પર કોઈ પ્રતિબંધ મૂકતો નથી. કોઈપણ સ્થિતિમાં, બોર્ડનો પરિપત્ર તેને આપવામાં આવેલા સાદા અર્થમાંથી ઉદ્ભવતી કાયદેસરની જોગવાઈના પ્રભાવને મર્યાદિત કરી શકતો નથી.

૯. બીજી તરફ, આસેસી તરફથી વિદ્વાન વકીલ શ્રી એસ.એન. સોપારકરે પ્રથમ તો બોર્ડના દિનાંક ૨૩મી ડિસેમ્બર ૧૯૯૮ના પરિપત્ર ક્રમાંક ૭૭૨ પર ભારે નિર્ભરતા મૂકી આ દલીલ રજૂ કરી કે કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) રજૂ કરવાનો વિધાનમંડળનો એકમાત્ર હેતુ 'સી. નિશ્ચિત આવકો સંબંધિત કપાતો' શીર્ષક હેઠળના ભાગ ૬ હેઠળ કપાતનો લાભ પાત્ર વ્યવસાયના મહત્તમ એકસો ટકા સુધી મર્યાદિત કરવાનો હતો. ઉક્ત જોગવાઈને તેનાથી વધારાનો કોઈ અર્થ આપી શકાય નહીં. બીજું, કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) ને અન્ય જોગવાઈઓ ઉપર અગ્રતા આપતી અસર આપવામાં આવી નથી. તેથી, ઉક્ત જોગવાઈને અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળ કપાતની ગણતરી કરવા માટે, કલમ ૮૦એચએચસીની સ્પષ્ટીકરણની ખંડ (બીએએ) માં સમજાવવામાં આવેલ 'વ્યવસાય નફો' શબ્દપ્રયોગને બદલીને, લાગુ કરી શકાય નહીં. આસેસીના વકીલે અમારી દૃષ્ટિ અધિનિયમની કલમ ૮૦એબી તરફ દોરી આ દલીલ રજૂ કરી કે અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળની કપાતની ગણતરી આસેસીની કપાતની અન્ય કોઈપણ માંગણીથી સ્વતંત્ર રીતે થવાની છે.

૧૦. પક્ષકારોના વિદ્વાન વકીલોને સાંભળ્યા બાદ, કાનૂની જોગવાઈઓનું આપણું અર્થઘટન કરવાનો પ્રયત્ન કરતા પહેલાં, અમે સૌપ્રથમ સંબંધિત જોગવાઈઓનો તેમજ આ પાસાને સીધી રીતે સ્પર્શતા વિવિધ ન્યાયિક ઉચ્ચારણોનો ઉલ્લેખ કરી શકીએ. અધિનિયમનો પ્રકરણ ૬એ કુલ આવકની ગણતરી કરતી વખતે કરવાની કપાતોને સંબંધિત છે અને તેમાં વિવિધ ભાગો છે. ભાગ-એમાં સામાન્ય જોગવાઈઓ સમાવિષ્ટ છે. પ્રકરણ ૬એના ભાગ-એમાં આવેલ અધિનિયમની કલમ ૮૦એ કુલ આવકની ગણતરી કરતી વખતે કરવાની કપાતોને સંબંધિત છે. કલમ ૮૦એની ઉપકલમ (૧) મુજબ, આસેસીની કુલ આવકની ગણતરી કરતી વખતે, તેના સ્થૂલ કુલ આવકમાંથી, આ પ્રકરણની જોગવાઈઓ અનુસાર અને તેનાં આધીન રહીને, કલમ ૮૦સીથી ૮૦યુમાં નિર્દિષ્ટ કપાતો મંજૂર કરવામાં આવશે. કલમ ૮૦એની ઉપકલમ (૨) મુજબ, આ પ્રકરણ હેઠળની કપાતોની કુલ રકમ કોઈ પણ પરિસ્થિતિમાં આસેસીની સ્થૂલ કુલ આવકથી વધુ નહીં હોય.

૧૧. અધિનિયમની કલમ ૮૦એની કુલ કુલ આવકમાં સમાવેશ થયેલી આવકના સંદર્ભમાં કરવાની કપાતોને લગતી છે અને નીચે મુજબ છે:

૮૦એબી. જ્યાં આ અધ્યાયમાં "સી.—ચોક્કસ આવકોના સંદર્ભમાં કપાતો" એવા મથાળાં હેઠળ સમાવેશ પામેલી કોઈપણ કલમ હેઠળ, તે કલમમાં નિર્દિષ્ટ સ્વરૂપની એવી કોઈ આવકના સંદર્ભમાં, જે આકારણીધારકની કુલ સ્થૂલ

આવકમાં સમાવેશ પામેલી હોય, કોઈ કપાત કરવી અથવા મંજૂર કરવી આવશ્યક હોય, ત્યારે, તે કલમમાં સમાયેલ કોઈપણ બાબત છતાં, તે કલમ હેઠળની કપાતની ગણતરી કરવા માટે, આ અધિનિયમની જોગવાઈઓ મુજબ આ અધ્યાય હેઠળ કોઈપણ કપાત કર્યા પહેલાં ગણતરી કરાયેલ તે સ્વરૂપની આવકની રકમ જ, આકારણીધારકે પ્રાપ્ત કરેલી અથવા મેળવેલી અને તેની કુલ સ્થૂલ આવકમાં સમાવેશ પામેલી તે સ્વરૂપની આવકની રકમ ગણવામાં આવશે.

૧૨. અમુક પ્રાસંગિકતા ધરાવતી આ સામાન્ય જોગવાઈઓ સિવાય, અધ્યાય ૬ માં વિવિધ વ્યવસાયિક પ્રવૃત્તિઓના પરિસરમાં આસેસીઓને કપાતો મંજૂર કરતી વિવિધ જોગવાઈઓ સમાવિષ્ટ છે. અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી, જે નિશ્ચિત આવકો સંબંધિત કપાતોને લગતા ભાગ-સી માં સમાવિષ્ટ છે, નિકાસ વ્યવસાયના નફા અંગે નિર્ધારિત દરે કપાત મંજૂર કરે છે. કલમ ૮૦એચએચસીની ઉપકલમ (૧) આવી કપાતના આધાર માટે જોગવાઈ કરે છે. તેની ઉપકલમ (૧બી) સમયાંતરે ઉપલબ્ધ કરાવવામાં આવતી કપાતની મર્યાદા માટે જોગવાઈ કરે છે. ઉપકલમ (૩) આવી કપાત માટે પાત્ર નફો ગણતરી કરવા માટેનું સૂત્ર પ્રદાન કરે છે. ઉત્પાદનકાર નિકાસકારો, વેપારી નિકાસકારો અને બંને પ્રકારની નિકાસ ધરાવતા લોકો માટે ભિન્ન સૂત્રો પ્રદાન કરવામાં આવ્યા છે. સરળ શબ્દોમાં કહીએ તો, ઉત્પાદનકાર નિકાસકાર માટે એવો પાત્ર નફો નીચેના સૂત્રને લાગુ કરીને ગણવો રહે છે: કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળ કપાત માટે પાત્ર નફો = વ્યવસાયનો નફો x નિકાસ વળતર / કુલ વળતર. કલમ

૮૦એચએચસીની સ્પષ્ટીકરણમાં આવેલી ખંડ (બીઆએએ) એ જોગવાઈ કરે છે કે વ્યવસાયનો નફો એટલે ‘વ્યવસાય અથવા વ્યવસાયિક ધંધાના નફા અને લાભ’ એવા મથાળાં હેઠળ ગણવામાં આવેલ વ્યવસાયનો નફો, જેમાંથી (૧) કલમ ૨૮ ની ખંડો (૩એ), (૩બી), (૩સી), (૩ડી) અને (૩ઈ) માં ઉલ્લેખિત કોઈપણ રકમનું નેવું ટકા અથવા આવા નફામાં સમાવેશ પામેલ દલાલી, કમિશન, વ્યાજ, ભાડું, ચાર્જિસ અથવા સમાન સ્વભાવની કોઈપણ અન્ય આવકના સ્વરૂપે મળેલી કોઈપણ પ્રાપ્તિનું નેવું ટકા અને (૨) ભારતની બહાર સ્થિત આસેસીની કોઈપણ શાખા, કચેરી, ગોડાઉન અથવા અન્ય કોઈપણ સ્થાપનાનો નફો, ઘટાડ્યા બાદનો નફો.

૧૩. અધિનિયમની કલમ ૮૦આઈએ ઢાછાગત વિકાસમાં સંકળાયેલા ઔદ્યોગિક ઉપક્રમો અથવા ઉદ્યોગો પાસેથી મળતા નફા અને લાભ અંગેની કપાત સાથે સંબંધિત છે. કલમ ૮૦આઈએ ની ઉપકલમ (૧) એ જોગવાઈ કરે છે કે જ્યાં કોઈ કરદાતાની કુલ સ્થૂલ આવકમાં આ કલમની જોગવાઈઓ અનુસાર અને તેનાં અધીન, ઉપકલમ (૪) માં ઉલ્લેખિત કોઈ વ્યવસાયમાંથી કોઈ ઉપક્રમ અથવા ઉદ્યોગને થયેલા નફા અને લાભનો સમાવેશ થતો હોય, ત્યાં કરદાતાની કુલ આવકની ગણતરી કરતાં આવા વ્યવસાયમાંથી પ્રાપ્ત થયેલા નફા અને લાભના સો ટકા જેટલી રકમની કપાત સતત દસ આકલન વર્ષો માટે મંજૂર કરવામાં આવશે. કપાતનો આ દર સમયાંતરે બદલાતો રહ્યો હતો. આ કલમ હેઠળ કપાતના ચોક્કસ દર સાથે અમારો કોઈ સંબંધ નથી. કલમ ૮૦આઈએ ની

ઉપકલમ (૪) એ તે પરિસ્થિતિઓ માટે જોગવાઈ કરે છે જેમાં આ કલમ લાગુ પડશે અને તેમાં કોઈપણ એવો ઉદ્યોગ સમાવેશ પામે છે, જે કોઈ ઢાંછાગત સુવિધાના વિકાસ કરવાનો અથવા સંચાલન અને જાળવણી કરવાનો અથવા વિકાસ, સંચાલન અને જાળવણી કરવાનો વ્યવસાય કરે છે. ઉક્ત કલમની ઉપકલમ (૪) માં નિર્દિષ્ટ પ્રવૃત્તિઓની સમગ્ર શ્રેણી, જે તેની ઉપકલમ (૧) હેઠળ કપાત માટે પાત્ર બને છે, તે અંગે અમારો સંબંધ નથી. અમારો મુખ્ય રસ ૧લી એપ્રિલ ૧૯૯૯ થી અમલમાં આવેલી ઉપકલમ (૯એ) માં છે, જેને બાદમાં ઉપકલમ (૯) તરીકે પુનઃક્રમાંકિત કરવામાં આવી હતી અને જે નીચે મુજબ છે:—

(૯) જ્યાં કોઈ આકારણીકર્તાના સંદર્ભમાં કોઈ ઉપક્રમ અથવા ઉદ્યોગ સાહસના નફા અને લાભની કોઈ રકમ અંગે, કોઈ આકારણી વર્ષ માટે, આ કલમ હેઠળ દાવો કરવામાં આવ્યો હોય અને મંજૂર કરવામાં આવી હોય, ત્યાં એવા નફા અને લાભની હદ સુધીની કપાત આ અધ્યાયની અન્ય કોઈ જોગવાઈઓ હેઠળ, "સી. —નિર્ધારિત આવકો સંબંધિત કપાતો" શીર્ષક હેઠળ, મંજૂર કરવામાં આવશે નહીં, અને કોઈપણ સ્થિતિમાં તે ઉપક્રમ અથવા ઉદ્યોગ સાહસના, જે તે પ્રસંગે લાગુ પડે, એવા પાત્ર વ્યવસાયના નફા અને લાભથી વધુ નહીં થાય.

૧૪. અધિનિયમની કલમ ૮૦આઈબી, અવસંરચના વિકાસ ઉપક્રમો સિવાયના કેટલાક ઔદ્યોગિક ઉપક્રમોમાંથી થતા નફા અને લાભોના સંબંધમાં કપાત અંગે છે. કલમ ૮૦આઈબીની ઉપકલમ (૧૩) માં જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે

કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૫) તથા ઉપકલમો (૭) થી (૧૨) માં સમાયેલ જોગવાઈઓ, જેટલું શક્ય હોય તેટલું, આ કલમ હેઠળના પાત્ર વ્યવસાય પર પણ લાગુ પડશે.

૧૫. અધિનિયમની કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) ના અર્થઘટનનો પ્રશ્ન ન્યાયિક મનોમંથનમાં એકથી વધુ પ્રસંગોએ આવ્યો છે. અપેક્ષા મુજબ, આવકવેરા અપીલીય અધિગ્રહણના વિવિધ ખંડપીઠોએ સૌપ્રથમ પોતાના અભિપ્રાયો વ્યક્ત કર્યા હતા. આ મુદ્દાનો વિચાર અધિગ્રહણની વિશેષ ખંડપીઠે રોગિની ગાર્મેન્ટ્સના કેસમાં, જે (૨૦૦૭) ૨૯૪ આઈટીઆર (એટી) ૧૫ (ચેન્નાઈ) (એસબી) માં અહેવાલિત છે, કર્યો હતો. અધિગ્રહણે ઠરાવ્યું કે અધિનિયમની કલમ ૮૦આઈએ(૯) માં સમાવાયેલ પુનરાવર્તિત કપાતના દાવા પર મૂકાયેલ પ્રતિબંધ અધ્યાય વીઆઈએ હેઠળની તમામ કપાતોના સંદર્ભે લાગુ કરવો જરૂરી છે. આવી જોગવાઈને સંપૂર્ણ અસર આપવી આવશ્યક છે, અને જ્યાં જ્યાં કોઈ નિર્ધારિત કરદાતા કપાતનો દાવો કરવા ઈચ્છે, ત્યાં અધ્યાય વીઆઈએના ભાગ 'સી' હેઠળ કપાત માટે જોગવાઈ કરતી દરેક જોગવાઈમાં કલમ ૮૦આઈએ(૯) માં રહેલ પ્રતિબંધ વાંચવો જરૂરી છે. અધિગ્રહણની વિશેષ ખંડપીઠ દ્વારા કરવામાં આવેલા આ ઉચ્ચારણ છતાં, અધિગ્રહણની વિવિધ ખંડપીઠોએ ભિન્ન અર્થઘટનો અપનાવ્યા. તેથી, પ્રશ્નને વધુ વિશાળ ખંડપીઠને મોકલવામાં આવ્યો, જે પાંચ સભ્યોની હતી, અને તેનો નિર્ણય અસિસ્ટન્ટ સી.આઈ.ટી. વિ. હિંદ. મિન્ટ એન્ડ એગ્રો પ્રોડક્ટ્સના કેસમાં, જે (૨૦૦૯)

૩૧૫ આઈટીઆર ૪૦૧ (દિલ્હી) (એસબી) માં અહેવાલિત છે, આપવામાં આવ્યો. અધિગ્રહણે મુદ્દાઓમાં ઊંડાણપૂર્વક વિચારણા કરી અને કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) ની રજૂઆત માટેની પૃષ્ઠભૂમિનું અનુસરણ કર્યું. નોંધવામાં આવ્યું કે જે.પી. ટોબેકો પ્રોડક્ટ્સ પ્રાઇવેટ લિમિટેડ વિ. સીઆઈટી, જે ૨૨૯ આઈટીઆર ૧૨૩ મધ્ય પ્રદેશ વડી અદાલત માં અહેવાલિત છે, તે કેસમાં પ્રશ્ન એવો હતો કે અધિનિયમની કલમ ૮૦બી(૫) માં વ્યાખ્યાયિત કુલ સ્થૂલ આવકમાંથી કલમ ૮૦એચએચ હેઠળની રાહત કપાત કર્યા પછી બાકી રહેલી આવક પર જ કલમ ૮૦આઈ હેઠળની કપાત મંજૂર થવી જોઈએ કે પછી કુલ સ્થૂલ આવક પર મંજૂર થવી જોઈએ. પ્રશ્ન આકલન વર્ષ ૧૯૮૪-૮૫નો હતો. એવો ઠરાવ થયો કે કાનૂની જોગવાઈ સ્પષ્ટ છે. જ્યાં સુધી કલમ ૮૦આઈના લાભનો પ્રશ્ન છે, તે કુલ સ્થૂલ આવક પર જ આપવો પડશે, અને કલમ ૮૦એચએચ હેઠળ કપાત કરાયેલી આવક પર નહીં. વધુમાં એવું પણ ઠરાવાયું કે અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચ અને કલમ ૮૦આઈ સ્વતંત્ર છે, અને તેથી નવી સ્થાપિત ઔદ્યોગિક એકમો કુલ સ્થૂલ આવક પર કલમ ૮૦એચએચ તથા ૮૦આઈ બન્ને હેઠળ કપાતનો દાવો કરી શકે છે. રાજસ્વ વિભાગે મધ્ય પ્રદેશ વડી અદાલતના નિર્ણયને સર્વોચ્ચ અદાલત સમક્ષ પડકાર્યો. જોકે, સર્વોચ્ચ અદાલતે નોંધ્યું કે આવો અભિપ્રાય વિવિધ વડી અદાલતો દ્વારા અનેક કેસોમાં પુનરાવર્તિત રીતે અનુસરવામાં આવ્યો છે, જેના વિરુદ્ધ કોઈ વિશેષ અનુમતિ અરજીઓ દાખલ કરવામાં આવી નહોતી; આમ, વિભાગે આ ચુકાદાઓમાં લેવાયેલા અભિપ્રાયને સ્વીકારી લીધો હતો. તેથી, સર્વોચ્ચ અદાલતે અપલોકન

કર્ચુ કે વિભાગે આ ચુકાદાઓમાં લેવાયેલા અભિપ્રાયને સ્વીકારી લીધા બાદ, સમાન મુદ્દો સંકળાયેલ હાલના કેસમાં વિરોધાભાસી અભિપ્રાય લેવાની તેને મંજૂરી આપી શકાય નહીં. આથી, જોઇન્ટ કમિશનર ઓફ ઇનકમ-ટેક્સ વિ. માંડીદીપ એન્ગ. એન્ડ પેગ. ઇન્ડ. પી. લિ. ના કેસમાં વિશેષ અનુમતિ અરજી ફગાવી દેવામાં આવી, જે (૨૦૦૭) ૨૯૨ આઈટીઆર ૧ (એસસી) માં અહેવાલિત છે. અધિગ્રહણે નોંધ્યું કે કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) નો સમાવેશ સંભવતઃ જે.પી. ટોબેકો પ્રોડક્ટ્સ પ્રાઇવેટ લિમિટેડ (ઉપરોક્ત) ના મધ્ય પ્રદેશ વડી અદાલતના નિર્ણય અને વડી અદાલતોના અન્ય સમાન નિર્ણયો ધ્યાનમાં લઈને કરવામાં આવ્યો હતો. તેથી, અનિષ્ટતા દૂર કરવા માટે સુધારો કરવામાં આવ્યો હતો. અધિગ્રહણે રોગિની ગાર્મેન્ટ્સ (ઉપરોક્ત) ના કેસમાં આપવામાં આવેલ નિર્ણયને માન્યતા આપી અને નીચે મુજબ અવલોકન કર્યું:

૬૬. પ્રતિસ્પર્ધી રજૂઆતોનો સાવધાનીપૂર્વક વિચાર કર્યા પછી, અમને જણાય છે કે ઉપરોક્ત દલીલોનો રોગિની ગાર્મેન્ટ્સ મામલામાં યોગ્ય કારણોસર વિચાર કરીને અસ્વીકાર કરવામાં આવ્યો હતો. સ્પેશિયલ બેંચ દ્વારા અપનાવવામાં આવેલા દૃષ્ટિકોણથી ભિન્ન દૃષ્ટિકોણ અપનાવવા માટે અમે પ્રેરિત થતા નથી. કલમ ૮૦-આઈએ(૯) ની જોગવાઈઓના વિચારણાથી, અમને જણાય છે કે વિચારાધીન કાનૂની જોગવાઈમાં બે મર્યાદાઓ છે. તે આ મુજબ છે :-અ) જ્યાં કોઈ કરદાતાને આ કલમ (૮૦-આઈએ અથવા ૮૦-આઈબી) હેઠળ કપાત

મંજૂર કરવામાં આવે છે, ત્યાં આવા નફા અને લાભની હદ સુધી આ પ્રકરણની અન્ય કોઈ જોગવાઈ હેઠળ (મથાળું “સી –ચોક્કસ આવકો સંબંધિત કપાત”) કપાત મંજૂર કરવામાં આવશે નહીં, અને બ) કોઈ પણ પરિસ્થિતિમાં કપાત સંબંધિત ઉપક્રમ અથવા હોટેલના, જે લાગુ પડતું હોય તે મુજબ, નફા અને લાભ કરતાં વધુ નહીં હોય.

૬૭. આસેસી અને ઇન્ટરવીનર તરફથી કરવામાં આવેલ દલીલ એવી છે કે વિવિધ કલમો હેઠળની કુલ કપાતો ઉપક્રમના નફા અને લાભોથી વધુ ન હોવી જોઈએ. અમે આ દલીલ સ્વીકારી શકતા નથી. એવું જણાય છે કે સીબીડીટી પરિપત્ર ક્રમાંક ૭૭૨ એ ઉપરોક્ત માત્ર (બી) અંગે સ્પષ્ટતા કરી હતી અને (એ) તરીકેના પ્રતિબંધનો ઉલ્લેખ કરવો આવશ્યક માન્યો નહોતો. આસેસીની દલીલ સ્વીકારવા માટે અમારે (એ) દ્વારા આવરી લેવાયેલ જોગવાઈનો ભાગ બહાર રાખવો પડે અને તેમાં મૂકાયેલ પ્રતિબંધને અવગણવો પડે. જ્યારે વિધાનમંડળ દ્વારા વપરાયેલા શબ્દો, “આ કલમ હેઠળ કોઈપણ આકલન વર્ષ માટે માંગવામાં આવેલી અને મંજૂર કરાયેલી કપાતની હદ સુધી એવો નફો અને લાભ અન્ય કોઈ જોગવાઈ હેઠળ મંજૂર કરવામાં આવશે નહીં” સંપૂર્ણપણે સ્પષ્ટ અને અનિગૂઢ છે અને જેમ મહેસૂલ વિભાગે યોગ્ય રીતે દલીલ કરી છે તેમ તેમને અમલમાં મુકવા યોગ્ય છે, ત્યારે એવો માર્ગ શા માટે અપનાવવો જોઈએ? ઔદ્યોગિક ઉપક્રમનો જે નફો અથવા લાભ કલમ ૮૦-આઈએ હેઠળ પહેલેથી જ કપાત તરીકે મંજૂર કરવામાં આવ્યો છે, એવો નફો (તે હદ સુધી) આ પ્રકરણ ‘સી’ ની અન્ય કોઈ

જોગવાઈ હેઠળ કપાત મંજૂર કરવા માટે વિચારણામાં લઈ શકાય નહીં. જો જે નફો પહેલેથી જ કપાત તરીકે મંજૂર કરવામાં આવ્યો છે તેને ફરીથી ઉપર ઉલ્લેખિત અન્ય કોઈ જોગવાઈ હેઠળની કપાતની ગણતરી કરવા માટે વિચારણામાં લેવામાં આવે, તો ઉપરોક્ત પ્રતિબંધ (એ) ની અવગણના થાય છે અને તેને નિષ્પ્રભ બનાવવામાં આવે છે. જોગવાઈની ભાષા સાથે હિંસા કર્યા વિના એવું કરી શકાય તેમ નથી. વિધાનમંડળ દ્વારા નિષિદ્ધ કરાયેલા માર્ગને અપનાવવા માટે અમને કોઈ ચુકિતસંગતતા દેખાતી નથી. (એ) તરીકે મૂકાયેલા પ્રતિબંધને અવગણવું શક્ય નથી, તેમજ પરિપત્ર ક્રમાંક ૭૭૨ માં ઉપરોક્ત પ્રતિબંધ (એ) ને અવગણવાનો કોઈ સંકેત છે એવું સ્વીકારવું પણ શક્ય નથી. સ્થિર થયેલ કાનૂની સિદ્ધાંત મુજબ, અદાલતો અને ન્યાયાધિકરણોએ વિધાનમંડળના આદેશને જોવો અને તેને અમલમાં મૂકવો ફરજિયાત છે, જેમ મહેસૂલ વિભાગે યોગ્ય રીતે દલીલ કરી છે. તેથી, ઉપરોક્ત પ્રતિબંધ (એ) નો માન રાખવો અને તેનું પાલન કરવું આવશ્યક છે.”

૧૬. સ્પેશિયલ બેન્ચે હિન્દ. મિન્ટ એન્ડ એગ્રો પ્રોડક્ટ્સ (ઉપરોક્ત) ના મામલામાં પોતાનો ચુકાદો આપ્યો તે પહેલાં, રોગિની ગાર્મેન્ટ્સ (ઉપરોક્ત) ના મામલામાં ટ્રિબ્યુનલનો નિર્ણય જનરલ ઓપ્ટિક્સ (એશિયા) લિ. વિ. ડેપ્યુટી કમિશનર ઓફ ઇનકમ-ટેક્સ, જે (૨૦૦૯) ૩૧૫ આઈટીઆર ૪૦૦ (મદ્રા.) માં અહેવાલિત છે, તે મામલામાં મદ્રાસ વડી અદાલત સમક્ષ વિચારણા માટે આવ્યો હતો. તેમાં એવો નિષ્કર્ષ આપવામાં આવ્યો હતો કે નિર્ધારિત કરવામાં

આવેલો અનુપાત માત્ર આકારણી વર્ષો ૧૯૯૯-૨૦૦૦ તથા ત્યારબાદના વર્ષો માટે જ લાગુ પડશે અને આકારણી વર્ષ ૧૯૯૮-૯૯ માટે લાગુ પડશે નહીં.

૧૭. આ મુદ્દાનો વિચાર દિલ્લી વડી અદાલતે ગ્રેટ ઈસ્ટર્ન એક્સપોર્ટ્સ વિ. કમિશનર ઓફ ઈનકમ-ટેક્સ, જેનો અહેવાલ (૨૦૧૧) ૩૩૨ આઈ.ટી.આર. ૧૪ માં પ્રકાશિત છે, તે કેસમાં કર્યો હતો. વડી અદાલતે હિંદ. મિન્ટ એન્ડ એગ્રો પ્રોડક્ટ્સ (ઉપરોક્ત) ના કેસમાં ટ્રિબ્યુનલની વિશેષ ખંડપીઠના નિર્ણયને મંજૂરી આપી હતી. નીચે મુજબ ઠરાવાયું અને અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું:

“૪૧. અમે આ બાબતોમાં હાજર વિવિધ પક્ષોના વકીલશ્રીઓ દ્વારા કરવામાં આવેલ ઉપરોક્ત વિગતવાર રજૂઆતો પર વિચાર કર્યો છે. અમે અધિનિયમના પ્રકરણ ૬-એ ની યોજના તથા તે યોજનાનું સ્પષ્ટીકરણ કરતાં, સુધારા પહેલાંના તબક્કા સુધીનો ન્યાયપ્રસંગ વિગતે દર્શાવ્યો છે. નિશ્ચિતપણે, અસુધારિત જોગવાઈઓ જેમ અસ્તિત્વમાં હતી, તેમ અદાલતો દ્વારા તે જોગવાઈઓનું એવું અર્થઘટન કરવામાં આવ્યું હતું કે તે એકબીજાથી સ્વતંત્ર છે. સ્પષ્ટપણે એવો સિદ્ધાંત પ્રતિપાદિત કરવામાં આવ્યો હતો કે નવું ઔદ્યોગિક એકમ અધિનિયમની કલમ ૮૦ એચએચસી તેમજ કલમ ૮૦-આઈએ હેઠળ (અથવા તે બાબતમાં આ પ્રકરણની અન્ય કોઈપણ જોગવાઈ હેઠળ) સ્થૂળ કુલ આવક પર સ્વતંત્ર રીતે કપાતનો દાવો કરી શકે છે અને અધિનિયમની કલમ ૮૦-આઈ હેઠળ કપાત મંજૂર કરવા માટે, અધિનિયમની કલમ ૮૦ એચએચ હેઠળનો લાભ ધ્યાનમાં

લીધા બાદ બાકી રહેતી આવકને ઘટાડવાની નહોતી. કાનૂની સ્થિતિ એવી હતી કે વિવિધ કપાતો કયા પ્રાથમિકતા ક્રમમાં મંજૂર કરવી તેની કોઈ વ્યવસ્થા કાયદામાં નિર્ધારિત કરવામાં આવી નહોતી અને પ્રકરણ ૬-એ ની દરેક કલમ હેઠળ મળતી દરેક રાહત અલગ અને સ્વતંત્ર હોવાથી, કરદાતા એકથી વધુ રાહતોનો હકદાર બની શકતો હતો અને દરેક રાહતનું નિર્ધારણ સ્વતંત્ર રીતે કરવું આવશ્યક હતું. હવે પ્રશ્ન એ છે કે અધિનિયમની કલમ ૮૦આઈએ ની ઉપકલમ (એ) અને કલમ ૮૦-આઈબી ની ઉપકલમ (૧૩) નો સમાવેશ થવાથી આ સ્થિતિમાં કોઈ ફેરફાર આવ્યો છે કે કેમ. જો કે અમે આ ચુકાદાના અગાઉના ભાગમાં આ જોગવાઈઓનું પુનઃઉત્પાદન કરી ચૂક્યા છીએ, તેમ છતાં અમારી ચર્ચામાં યોગ્ય ક્રમાનુસાર સતતતા જળવાઈ રહે તે માટે અમે આ જોગવાઈઓ ફરીથી અહીં ઉતારી રહ્યા છીએ:-

૮૦ આઈએ (૯) જ્યાં પાત્ર વ્યવસાયના હેતુઓ માટે રાખવામાં આવેલ કોઈપણ માલ અસેસી દ્વારા ચલાવવામાં આવતા અન્ય કોઈ વ્યવસાયને હસ્તાંતરિત કરવામાં આવે છે, અથવા જ્યાં અસેસી દ્વારા ચલાવવામાં આવતા અન્ય કોઈ વ્યવસાયના હેતુઓ માટે રાખવામાં આવેલ કોઈપણ માલ પાત્ર વ્યવસાયને હસ્તાંતરિત કરવામાં આવે છે અને, બંને પૈકી કોઈપણ સ્થિતિમાં, એવા હસ્તાંતર માટેનું પ્રતિફળ, જો હોય તો, પાત્ર વ્યવસાયના હિસાબોમાં જે રીતે નોંધાયેલ હોય તે હસ્તાંતરના દિવસે એવા માલના બજાર મૂલ્યને અનુરૂપ ન હોય, તો આ કલમ હેઠળની કપાતના હેતુઓ માટે, એવા પાત્ર વ્યવસાયનો નફો અને લાભ

એવો ગણી કાઢવામાં આવશે જાણે બંને પૈકી કોઈપણ સ્થિતિમાં એવો હસ્તાંતર તે દિવસે એવા માલના બજાર મૂલ્યે કરવામાં આવ્યો હોય". કલમ ૮૦આઈબીની ઉપકલમ (૧૩). કલમ ૮૦-આઈએની ઉપકલમ (૫) અને ઉપકલમો (૭) થી (૧૨) માં સમાવાયેલ જોગવાઈઓ, શક્ય હોય તેટલી હદ સુધી, આ કલમ હેઠળના પાત્ર વ્યવસાય પર લાગુ પડશે

"૪૨. અધિનિયમની કલમ ૮૦ આઈબીની ઉપકલમ (૧૩) દ્વારા, કલમ ૮૦ આઈએની ઉપકલમ ૯ ની જોગવાઈઓ કલમ ૮૦ આઈબીને લાગુ કરવામાં આવી છે. આ બાબતે કોઈ વિવાદ નથી. તેથી, કલમ ૮૦ આઈએની ઉપકલમ (૯) ને જે અર્થઘટન આપવામાં આવવાનું છે તે આ કેસોના પરિણામનું નિર્ધારણ કરશે.

૪૯. અધિનિયમની કલમ ૮૦ એબીના આધારે, જેમાં એવી જોગવાઈ છે કે ભાગ ૬-એની દરેક કલમ હેઠળની કપાતની ગણતરી સ્વતંત્ર રીતે કરવાની રહે છે, આકારણીગ્રસ્તોના વકીલ દ્વારા કરાયેલ રજૂઆત અંગે, અધિકરણએ એ દર્શાવીને જવાબ આપ્યો કે માત્ર કાયદાની સમગ્ર યોજના જ નહીં, પરંતુ દરેક કલમની યોજનાનું પણ વાંચન તથા અર્થઘટન કરવાનું હોય છે અને દરેક શબ્દને યોગ્ય અર્થ આપવાનો રહે છે. તેણે નોંધ્યું કે:-"પ્રકરણ ૬-એ હેઠળની અનેક કલમોમાં એવી જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે જો તે કલમ હેઠળ કપાત મંજૂર કરવામાં આવે, તો પ્રકરણ ૬-એ હેઠળની અન્ય કોઈપણ કલમ હેઠળ કપાત મંજૂર કરવામાં આવશે નહીં. તેથી, જ્યાં આવી વિશિષ્ટ કલમ હેઠળ કપાતનો દાવો કરવામાં આવ્યો હોય અને મંજૂર કરવામાં આવી હોય, ત્યાં પ્રકરણ ૬-એની

અન્ય કલમો હેઠળ મંજૂરપાત્ર કપાતની ગણતરી કરવાની જરૂર રહેતી નથી. તે નિષ્ફળ અને નિર્રથક કસરત છે. તેથી, ઉપરોક્ત પરિસ્થિતિમાં કપાતની ગણતરી કરવાનો કોઈ પ્રશ્ન ઊભો થતો નથી અને કલમ ૮૦-એબીનો કોઈ લાગુ પડતો પ્રશ્ન રહેતો નથી. જ્યાં પ્રકરણ ૬-એની એકથી વધુ કલમો હેઠળ કપાતની ગણતરી કરવાની હોય, ત્યાં ઉદ્ભવતી સમસ્યાનો કોઈ ઉકેલ આ કલમ પ્રદાન કરતી નથી. તેથી એવો નિષ્કર્ષ કાઢી શકાતો નથી કે ગણતરીની રીત અથવા પદ્ધતિમાં ફેરફાર અથવા બદલાવ દર્શાવતી અન્ય કલમોને અવગણવી જોઈએ. કલમ ૮૦ એચએચએ, ૮૦ એચએચએ (પ), ૮૦ એચએચએ (૬) જેવી ઘણી કલમો છે, જે કપાત કરવાની રીત અથવા જ્યારે આકારણીગ્રસ્ત પ્રકરણ ૬-એની એકથી વધુ કલમો હેઠળ કપાત મેળવવા હકદાર હોય ત્યારે એક કપાતને બીજીની સરખામણીએ અગ્રતા આપવાનો ઉપચાર દર્શાવે છે. તેમાં એવી જોગવાઈ છે કે પ્રથમ અસર વિશિષ્ટ કલમને આપવાની રહેશે. તમામ કલમોનું સંયુક્ત અને સુસંગત રીતે વાંચન કરવું જોઈએ. કલમ ૮૦ એબીનો આરંભ અપ્રતિબંધ કલમથી થાય છે, તે વાતથી કોઈ ફરક પડતો નથી, કારણ કે અમને વિવિધ જોગવાઈઓમાં કોઈ વિસંગતિ દેખાતી નથી. એ જ પાત્ર નફા પર ઢિંગુણી કપાત ન મળે તે માટે મુકાયેલ મર્યાદાને અસમંજસતા અથવા વિસંગતિ તરીકે વાંચી શકાતી નથી. ઉપરોક્ત જોગવાઈઓને ધ્યાનમાં લેતાં, અન્ય કલમો હેઠળ કપાતની મંજૂરી પર પ્રતિબંધ મૂકાશે ત્યારે, તે કલમો હેઠળ કપાતની ગણતરી કરવાનો કોઈ હેતુ રહેતો નથી. ઉપરોક્તમાંથી એવો અર્થ નીકળી શકતો નથી કે તે કલમોની મર્યાદાઓને અમલમાં મૂકવાની નથી, કારણ કે તે કલમોની યોજના

કલમ ૮૦ એબીની યોજનાથી ભિન્ન છે, જેનો આરંભ અપ્રતિબંધ કલમ 'કોઈ પણ વાત હોવા છતાં...' થી થાય છે. આકારણીગ્રસ્તની તરફેથી રજૂ કરાયેલ દલીલો સ્વીકારવામાં આવે તો વિધાનમંડળે કલ્પેલી ન હોય તેવી જટિલતાઓ ઊભી થાય. અમને તે સ્વીકારવી મુશ્કેલ લાગે છે. તેથી, જ્યાં કલમ ૮૦ આઈએ હેઠળ કપાત મંજૂર કરવામાં આવી હોય, ત્યાં ઉપકલમ (૯-એ) ની જોગવાઈઓના પ્રકાશમાં, એવો નફો અને લાભ (તે હદ સુધી) સંબંધિત પ્રકરણની અન્ય કોઈ પણ જોગવાઈ હેઠળ મંજૂર કરવામાં આવશે નહીં. ઉદાહરણ તરીકે, જો એકમનો કુલ નફો ' ૧૦૦ હોય અને તેમાંના ૨૦ ટકા ભાગને કલમ ૮૦-આઈએ અથવા ૮૦-આઈબી હેઠળ કપાત તરીકે મંજૂર કરવામાં આવ્યો હોય, તો કલમ ૮૦ એચએચસી જેવી અન્ય જોગવાઈઓના હેતુસર, તે ૨૦ ટકા નફા પર કોઈ કપાત મંજૂર થઈ શકશે નહીં. અન્ય કલમો હેઠળની કપાત એવી ૨૦ ટકા નફાની રકમ ઘટાડ્યા બાદ ગણવી પડશે. અન્ય શબ્દોમાં કહીએ તો, તેની ગણતરી નફાના ૮૦ ટકાના સંદર્ભે કરવામાં આવશે. આવી કપાત ફક્ત કલમ ૮૦ એબીથી શાસિત થઈ શકે નહીં, કારણ કે આ એવો કેસ છે જેમાં પ્રકરણ ૬-એની એકથી વધુ કલમો હેઠળ કપાતો મંજૂર થવાની છે. વિવિધ કલમો હેઠળની કપાતોમાં સમાયોજન કરવું જરૂરી બને છે. આ એવો કેસ નથી જેમાં પ્રકરણ ૬-એ હેઠળ કોઈપણ કપાત કરવાની પહેલાંની જોગવાઈ લાગુ પડે. તેથી, હાથે આવેલી સમસ્યાનું નિરાકરણ લાવવામાં કલમ ૮૦ એબીની જોગવાઈથી કોઈ મદદ મળતી નથી.

૧૮. ઓલમ એક્સપોર્ટ્સ (ઇન્ડિયા) લિ. વિ. કમિશનર ઓફ ઇનકમ-ટેક્સ (૨૦૧૧) ૩૩૨ આઈટીઆર ૪૦ ના કેસમાં કેરળ વડી અદાલતે પણ એ જ અભિપ્રાય સ્વીકાર્યો હતો. નીચે મુજબ અવલોકન કરવામાં આવ્યું હતું:

૧. આકારણીધારક દ્વારા દાખલ કરવામાં આવેલી અપીલમાં ઉઠાવવામાં આવેલા પ્રશ્નો આઈ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળ નિકાસ નફા માટેની કપાતની ગણતરી સંબંધિત છે. આકારણીધારકનો ઉદ્યોગ પછાત વિસ્તારમાં આવેલો હોવાથી તે આઈ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૮૦આઈબી હેઠળ કપાત મેળવવા હકદાર હતો. તેમ છતાં, અધિનિયમની કલમ ૮૦આઈબી(૧૩) ને કલમ ૮૦આઈએ(૯) સાથે વાંચતા, આકારણીધારકને અધિનિયમની કલમ ૮૦આઈબી તથા કલમ ૮૦એચએચસી બંને હેઠળ કપાતનો દાવો કરવાનો હક રહેશે નહીં. અધિકરણે તેના પૂર્ણ પીઠના નિર્ણયને અનુસરી અધિનિયમની કલમ ૮૦આઈબી(૧૩) હેઠળની નામંજૂરીને યથાવત્ રાખી, પરંતુ અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળ કપાત મંજૂર કરી. આકારણીધારક તરફથી હાજર થયેલા વરિષ્ઠ વકીલે એવો દલીલ કર્યો હતો કે કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળની કપાત પોતે જ સંપૂર્ણ સંહિતા છે અને પાત્ર કપાતની ગણતરી કરતી વખતે કોઈ બાકાતગીરી કરવામાં આવવાની નથી, તેમ છતાં અમે નોંધીએ છીએ કે કલમ ૮૦આઈબી અને કલમ ૮૦એચએચસી બંને પ્રકરણ વીઆઈએ હેઠળ આવે છે અને અધિનિયમની કલમ ૮૦આઈબી(૧૩) હેઠળની વિશિષ્ટ બાકાતગીરીને કારણે આકારણીધારક બંનેની એકસાથે કપાત મેળવવા

હકદાર નથી. અન્ય શબ્દોમાં, કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળની કપાતની ગણતરી કરતી વખતે કલમ ૮૦આઈબી હેઠળ અપાયેલી કપાતને ગણતરીમાં લઈ શકાશે નહીં અથવા તેને બાકાત રાખવી પડશે. અમને અધિકરણનો આદેશ વૈધાનિક જોગવાઈઓ સાથે સુસંગત જણાય છે અને તેથી આ મુદ્દે અપીલ ફગાવવામાં આવે છે.

૧૯. આ મુદ્દો ફરી એકવાર તાજેતરમાં પંજાબ અને હરિયાણા વડી અદાલત સમક્ષ ઉપસ્થિત થયો હતો. અદાલતે પણ બ્રોડવે ઓવરસીઝ લિ. વિ. કમિશનર ઓફ ઈનકમ-ટેક્સ, જાલંધર-૧ પ્રકરણમાં, જેનો અહેવાલ (૨૦૧૪) ૪૧ ટેક્સમેન.કોમ ૭૫ (પંજાબ અને હરિયાણા) માં પ્રકાશિત થયો છે, તેમાં એ જ અભિપ્રાય સ્વીકાર્યો હતો. તે મુજબ નીચે મુજબ ઠરાવવામાં આવ્યું હતું:

૨૨. સમગ્ર વિવાદનો સારાંશ કરતાં, અંતિમ નિષ્કર્ષરૂપે એવું ઠરાવવામાં આવે છે કે જ્યારે અધિનિયમની કલમ ૮૦આઈબી(૧૩) ની જોગવાઈઓને અધિનિયમની કલમ ૮૦આઈએ(૯) સાથે સંયુક્ત રીતે વાંચવામાં આવે છે, ત્યારે સ્પષ્ટ થાય છે કે અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળની કપાતની ગણતરી, પાત્ર વ્યવસાયના નફામાંથી તે નફાના હિસ્સાને ઘટાડ્યા બાદ જ કરવી પડે, જેના પર આ કલમ એટલે કે ૮૦આઈબી હેઠળ કરદાતાએ અગાઉથી જ કપાતનો લાભ લીધો હોય. અન્ય શબ્દોમાં કહીએ તો, જો કોઈ કરદાતાએ કલમ

૮૦આઈબી હેઠળ નફો અથવા લાભ અંગે કપાતનો દાવો કર્યો હોય, તો તે હદ સુધી કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળ કપાત મંજૂર કરવામાં આવવાની નથી.

૨૦. આ દરમિયાન, આ મુદ્દો બોમ્બે વડી અદાલત સમક્ષ વિચારણા માટે આવ્યો. (૨૦૧૧) ૩૩૨ આઈટીઆર ૪૨ (બોમ) માં અહેવાલિત એસોસિયેટેડ કેપ્સ્યુલ્સ પી. લિ. વિ. કેપ્સ્યુટી કમિશનર ઓફ ઇનકમ-ટેક્સ ના કેસમાં આપેલા વિગતવાર ચુકાદામાં, અદાલતે ઠરાવ્યું હતું કે કલમ ૮૦આઈએ ની ઉપકલમ (૯) નો પ્રભાવ કપાતને વ્યવસાયના નફાના મહત્તમ સો ટકા સુધી મર્યાદિત કરવાનો રહેશે. એવું ઠરાવવામાં આવ્યું હતું કે કલમ ૮૦આઈએ(૯) 'સી. અમુક આવકો સંબંધિત કપાતો' શીર્ષક હેઠળની વિવિધ જોગવાઈઓ અનુસાર કપાતની ગણતરીક્ષમતાને અસર કરતી નથી, પરંતુ આવી જોગવાઈઓ હેઠળ ગણવામાં આવેલી કપાતોની મંજૂરીક્ષમતાને તે રીતે અસર કરે છે કે કલમ ૮૦આઈએ અને અન્ય જોગવાઈઓ હેઠળની એકંદર કપાત આકારણીગ્રસ્તના વ્યવસાયના નફાના સો ટકા કરતાં વધુ ન થાય. આવા નિષ્કર્ષો પર પહોંચવા માટે, અદાલતે નીચેની તર્કપ્રણાલી લાગુ પાડી હતી:

(૧) ૧૯૯૮ના ફાઈનાન્સ બિલની જોગવાઈઓનું સ્પષ્ટીકરણ કરતાં સ્મરણપત્રમાંથી પ્રતિપત્ત થતો કલમ ૮૦આઈએમાં સુધારો કરવાનો હેતુ એવો છે કે એવું નોંધાયું હતું કે કેટલાક આકારણીઓ, જ્યારે તેઓ અધ્યાય ૬ હેઠળના 'સી. નિશ્ચિત આવકો અંગેની કપાતો' શીર્ષક હેઠળ એકથી વધુ કલમો મુજબ કપાત મેળવવા હકદાર હતા, ત્યારે એ જ ઉપક્રમના નફા અને લાભો પર સો

ટકાથી વધુ કપાતનો દાવો કરતા હતા. વર્તમાન જોગવાઈઓનો કરદાતા દ્વારા અયોગ્ય લાભ લેવાતો અટકાવવા માટે, કલમ ૮૦આઈએમાં એવો સુધારો કરવામાં આવ્યો કે કલમ ૮૦આઈએ હેઠળ અને અધ્યાય ૬ હેઠળના 'સી. નિશ્ચિત આવકો અંગેની કપાતો' શીર્ષક હેઠળની વિવિધ કલમો મુજબ મંજૂર થતી કપાતો ઉપક્રમો અથવા સાહસના વ્યવસાયના નફા સુધી મર્યાદિત રહે.

(૨) કલમ ૮૦આઈએ(૯) માં વપરાયેલી ભાષા 'મંજૂર કરવામાં આવશે નહીં' એવી છે અને 'પાત્ર ઠરશે નહીં' એવી નથી. અદાલતના મતે, તેનો અર્થ એ છે કે આ કલમ કપાતની મંજૂરીને મર્યાદિત કરવા માંગે છે, કપાતની ગણતરીને નહીં.

(૩) જ્યારે પણ વિધાનમંડળે એવું ઇચ્છ્યું છે કે એક કલમ હેઠળની કપાતનો પ્રભાવ અધિનિયમની અન્ય જોગવાઈઓ હેઠળની કપાતની ગણતરી પર ન થવો જોઈએ, ત્યારે તે બાબત એવો સ્પષ્ટ રીતે જણાવવામાં આવી છે.

(૪) સી.બી.ડી.ટી.એ તેના પરિપત્ર ક્રમાંક ૭૭૨, તારીખ ૨૩મી ડિસેમ્બર ૧૯૯૮ દ્વારા પણ સ્પષ્ટતા કરી હતી કે પાત્ર નફાથી પણ વધુ પ્રમાણમાં, એ જ રકમ અંગે કરદાતાઓ દ્વારા વારંવાર કપાતનો દાવો કરવામાં આવે તે અટકાવવાના હેતુથી આ જોગવાઈ રજૂ કરવામાં આવી છે.

૨૧. અદાલતે હિંદ. મિન્ટ એન્ડ એગ્રો પ્રોડક્ટ્સ (ઉપરોક્ત) ના કેસમાં ટ્રિબ્યુનલની વિશેષ પીઠના નિર્ણયનો, ગ્રેટ ઇસ્ટર્ન એક્સપોર્ટ્સ (ઉપરોક્ત) ના

કેસમાં દિલ્હી વડી અદાલતના નિર્ણયનો અને ઓલમ એક્સપોર્ટ્સ (ઇન્ડિયા) લિ. (ઉપરોક્ત) ના કેસમાં કેરળ વડી અદાલતના નિર્ણયનો નોંધ લીધો હતો, પરંતુ તે જ વલણનું અનુસરણ કરવામાં અસમર્થ રહી હતી. અદાલતે નીચે મુજબ ઠરાવ્યું અને અવલોકન કર્યું હતું:

૩૯. રેવન્યુ તરફના વડીલ દ્વારા ટ્રિબ્યુનલની વિશેષ પીઠના રોગિની ગાર્મેન્ટ્સ (પૂર્વોક્ત) તથા હિન્દુસ્તાન મિંગ એન્ડ એગ્રો પ્રોડક્ટ્સ (પી) લિ. (પૂર્વોક્ત) ના મામલાઓમાં આપેલ નિર્ણયો પર પણ મજબૂત આધાર મુકવામાં આવ્યો હતો, જેનો દિલ્હી વડી અદાલતે ગ્રેટ ઈસ્ટર્ન એક્સપોર્ટ્સ (પૂર્વોક્ત) ના મામલામાં સમર્થન કર્યો છે. કેરળ વડી અદાલતે ઓલમ એક્સપોર્ટ્સ (ઇન્ડિયા) લિ. (પૂર્વોક્ત) ના મામલામાં આપેલા નિર્ણય પર પણ આધાર મુકવામાં આવ્યો છે, જે રેવન્યુના કેસને સમર્થન આપે છે.

૨૨. આ જ મુદ્દો કર્ણાટક વડી અદાલતે કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સ વિ. મિલિપોર ઇન્ડિયા પી. લિ. ના કેસમાં પણ વિચાર્યો હતો. જેનો અહેવાલ (૨૦૧૨) ૩૪૧ આઈટીઆર ૨૧૯ (કર્ણ.) માં પ્રકાશિત થયેલો છે. અદાલતે બોમ્બે વડી અદાલતના અભિપ્રાયનું સમર્થન કર્યું હતું. દિલ્હી અને કેરળ વડી અદાલતોના નિર્ણયોનું ધ્યાન લેવામાં આવ્યું હતું, પરંતુ નીચે મુજબ નોંધ કરીને તેનો અનુસરો કરવામાં આવ્યો નહોતો:—

“૨૩. આવકવેરા ખાતા દ્વારા જેના પર આધાર મૂકવામાં આવ્યો છે એવા દિલ્હી વડી અદાલત તથા કેરળ વડી અદાલતે વિપરીત અભિપ્રાય સ્વીકાર્યો હોવા છતાં, કલમ ૮૦-આઈએ ની ઉપકલમ (એ) માં સમાવિષ્ટ સ્પષ્ટ જોગવાઈઓ, કલમ ૮૦એચએચસીની વ્યાખ્યામાંના ખંડ (બીએએ) અને ઉપરોક્ત ઉલ્લેખિત પરિપત્રમાં આપેલી વ્યાખ્યાને ધ્યાનમાં રાખીને તથા આ જોગવાઈઓ જે હેતુથી રજૂ કરવામાં આવી છે તે હેતુને મગજમાં રાખીને, અમારું એવું મત છે કે આવકવેરા ખાતાનો તર્ક ટકાઉ નથી અને જ્યાં જ્યાં ટ્રિબ્યુનલએ અપીલ મંજૂર કરી હતી તેવા કેસોમાં ટ્રિબ્યુનલ દ્વારા કોઈ ગેરકાયદેસરતા કરવામાં આવી નથી.

૨૩. આ રીતે જોવામાં આવે તો, આ મુદ્દા અંગેનો ન્યાયિક અભિપ્રાય બરાબર મધ્યમાં વિભાજિત થયેલો હોવાનું સ્પષ્ટ થાય છે. દિલ્હી, કેરળ તથા પંજાબ અને હરિયાણા વડી અદાલતોએ કલમ ૮૦આઈએ(૯) ના પૂર્ણ અમલીકરણને મંજૂરી આપી છે, જ્યારે બોમ્બે તથા કર્ણાટક વડી અદાલતોએ એવો નિષ્કર્ષ નોંધ્યો છે કે કલમ ૮૦આઈએ ની ઉપકલમ (૯) નો કરદાતાના કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળ કપાતના દાવા પર એવો જ મર્યાદિત પ્રભાવ પડશે કે વ્યવસાય નફાથી વધુ એવી કપાત મંજૂર કરી શકાય નહીં. આ પરિસ્થિતિઓમાં, લાગુ પડતી કાયદાકીય જોગવાઈઓનું પરીક્ષણ કરવું અને એવી વ્યાખ્યા આપવી અમારી ફરજ છે, જે અમારી દષ્ટિએ વિધાનમંડળે ઉપયોગમાં લીધેલી ભાષા અને અધિનિયમની કલમ ૬ હેઠળની વિવિધ જોગવાઈઓ મુજબ વિવિધ હેતુઓ માટે કપાત મંજૂર કરવાની યોજનાને સર્વોત્તમ રીતે અનુરૂપ બેસે.

૨૪. અમે નોંધ્યું છે કે અધિનિયમનો અધ્યાય ૬ ચોક્કસ આવકોની કપાત સાથે સંબંધિત છે. તેના ભાગ-એમાં સામાન્ય લાગુ પડતી જોગવાઈઓનો સમાવેશ થાય છે. કલમ ૮૦એની ઉપકલમ (૨) હેઠળ એવું નિર્ધારિત કરવામાં આવ્યું છે કે અધ્યાય ૬ હેઠળની કપાતોની કુલ રકમ કોઈ પણ પરિસ્થિતિમાં કરદાતાની કુલ સ્થૂલ આવકથી વધુ ન હોઈ શકે. જોકે, આ કલમમાં ઉલ્લેખ કરદાતાની કુલ સ્થૂલ આવકનો છે, વ્યવસાયિક આવકનો નથી. તેથી, મધ્ય પ્રદેશ વડી અદાલતે જે.પી. ટોબેકો પ્રોડક્ટ્સ પ્રાઇવેટ લિમિટેડ (ઉપરોક્ત) મામલામાં આપેલા નિર્ણયથી જેમ સ્પષ્ટ થાય છે તેમ, એવી પરિસ્થિતિ ઊભી થઈ શકે કે કરદાતા એક જ સ્થૂલ નફા માટે અધિનિયમના અધ્યાય ૬માં સમાવિષ્ટ બે જુદી જુદી કપાત-જોગવાઈઓ હેઠળ સંપૂર્ણ કપાતનો દાવો કરે અને તેવી કપાત મંજૂર પણ થાય. પરિણામે, કેટલાક કેસોમાં આવી કુલ કપાત કરદાતાના વ્યવસાયની આવકથી વધુ થઈ શકે. માંડીટીપ એન્જિ. એન્ડ પેગ. ઇન્ડ. પી. લિ. (ઉપરોક્ત) મામલામાં, સર્વોચ્ચ અદાલતે વિવિધ વડી અદાલતોના અગાઉના નિર્ણયોને, જેઓને પડકારવામાં આવ્યા ન હતા, ધ્યાનમાં રાખીને, મહેસૂલ વિભાગને મધ્ય પ્રદેશ વડી અદાલતના ચુકાદાને પડકારવાની પરવાનગી આપી નહોતી. આ જ પૃષ્ઠભૂમિમાં કલમ ૮૦આઇએની ઉપકલમ (૯) તા. ૧લી એપ્રિલ ૧૯૯૯થી અમલમાં લાવવામાં આવી. આ સંદર્ભમાં, અમે કલમ ૮૦આઇએની ઉપકલમ (૯)માં વપરાયેલી ભાષાનું વધુ નજીકથી અવલોકન કરી શકીએ. સાદા શબ્દોમાં, તે એવી જોગવાઈ કરે છે કે જ્યાં કરદાતાના કિરસામાં કોઈ ઉપક્રમ અથવા સાહસના નફા અને લાભની કોઈ રકમનો કલમ ૮૦આઇએ હેઠળ દાવો

કરવામાં આવ્યો હોય અને મંજૂર કરવામાં આવી હોય, ત્યાં તેવા નફા અને લાભની હદ સુધી આ અધ્યાયની અન્ય કોઈ જોગવાઈ હેઠળ, 'સી. ચોક્કસ આવકો સંબંધિત કપાતો' શીર્ષક હેઠળ, કપાત મંજૂર કરવામાં આવશે નહીં, અને કોઈ પણ કિસ્સામાં તેવા ઉપક્રમ અથવા સાહસના પાત્ર વ્યવસાયના નફા અથવા લાભથી વધુ નહીં હોય. આમ, સ્પષ્ટ થાય છે કે ઉપકલમ (૯) બે સ્પષ્ટ ભાગોમાં વહેંચાયેલી છે. પ્રથમ ભાગ અધ્યાય ૬ના ભાગ-સીમાં સમાવિષ્ટ અન્ય કોઈ જોગવાઈ હેઠળ, એવા સાહસ અથવા ઉપક્રમના નફા અને લાભની હદ સુધી, જેના સંબંધમાં કલમ ૮૦આઈએ હેઠળ કપાતનો દાવો કરવામાં આવ્યો હોય અને મંજૂર કરવામાં આવ્યો હોય, કપાત અમાન્ય હોવા અંગે છે. બીજો ભાગ એવી જોગવાઈ કરે છે કે કોઈ પણ કિસ્સામાં આવી કપાત ઉપક્રમ અથવા સાહસના પાત્ર વ્યવસાયના નફા અને લાભથી વધુ ન હોવી જોઈએ. જો અમે કરદાતાની આ વ્યાખ્યા સ્વીકારીએ કે કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯)નો એકમાત્ર પ્રભાવ કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળ વધુમાં વધુ મંજૂરપાત્ર કપાતને પાત્ર વ્યવસાયના નફા અને લાભ સુધી મર્યાદિત કરવાનો જ છે, તો અમે ઉપકલમના પ્રથમ ભાગને સંપૂર્ણ રીતે અવગણી રહ્યા હોઈએ. બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો, ઉપકલમનો અગાઉનો ભાગ સંપૂર્ણપણે અતિરિક્ત, નિરર્થક અને નિષ્પ્રભાવ બની જાય. આ સુસ્થાપિત સિદ્ધાંત છે કે વિધાનમંડળે એવા શબ્દો અને અભિવ્યક્તિઓનો ઉપયોગ કર્યો હોવાની અપેક્ષા રાખી શકાતી નથી, જેઓનો કોઈ અર્થ કે પ્રભાવ ન હોય. કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯)ના લાગુ

પડવાના વિસ્તારને ફક્ત કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળ અથવા તે બાબતમાં ઉપઅધ્યાય સીની જોગવાઈઓ હેઠળ કપાતના દાવાને મર્યાદિત કરવા સુધી જ પ્રકરણ ૬ ને એવો અર્થ આપવો કે જેથી ઉપકલમના અગાઉના ભાગને કોઈ અસર જ ન રહે, તેવું થશે; જ્યારે તે અગાઉનો ભાગ ખાસ કરીને એ જોગવાઈ કરે છે કે પ્રકરણ ૬ ના ઉપપ્રકરણ સી માં સમાયેલ વિવિધ જોગવાઈઓ હેઠળ કરદાતાએ દાવો કરેલી કપાતમાંથી એવી કપાત માન્ય ન રાખવી, જે કોઈ એકમ અથવા ઉદ્યોગના એવા નફા અથવા લાભ અંગે છે, જેનો દાવો કલમ ૮૦આઈએ હેઠળ અગાઉથી જ કરવામાં આવી ચૂક્યો છે અને મંજૂર પણ થયો છે. એ.આઈ.આર. ૧૯૫૨ એસ.સી. ૩૬૯ માં અહેવાલિત અશ્વિની કુમાર ખોસે વિ. અરવિંદ બોઝના કેસમાં સર્વોચ્ચ અદાલતે અવલોકન કર્યું હતું કે, જો કાયદાની કોઈ જોગવાઈમાં આવેલા શબ્દોને યોગ્ય રીતે લાગુ પાડી શકાય, તો તેમને અનુકૂળ ન હોવાથી વધારાના શબ્દો ગણાવીને બાજુએ સરકાવી દેવું, વ્યાખ્યાનો સુસંગત સિદ્ધાંત નથી. એ.આઈ.આર. ૧૯૫૩ એસ.સી. ૩૬૯ માં અહેવાલિત રાવ શિવ બહાદુર સિંહ વિ. ઉત્તર પ્રદેશ રાજ્યના કેસમાં અદાલતે અવલોકન કર્યું હતું કે, ભાષાના આધાર પર યુક્તિસંગત રીતે શક્ય હોય ત્યાં સુધી એવી વ્યાખ્યા ટાળવી અદાલતનું કર્તવ્ય છે, જેના પરિણામે કાયદાનો કોઈ ભાગ અર્થહીન અથવા લાગુ પડતો ન રહે. તેથી, અમારી સમજ મુજબ, કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) ના બે અર્થસૂચનો થાય છે. પ્રથમ ભાગ તે રીતે કાર્ય કરે છે કે જ્યારે કોઈ નિશ્ચિત નફા અથવા લાભ અંગે કલમ ૮૦આઈએ હેઠળ અગાઉથી

કપાત મંજૂર થઈ ગઈ હોય, ત્યારે પ્રકરણ ૬ ના ઉપપ્રકરણ સી ની અન્ય જોગવાઈઓ હેઠળ કરદાતાનો કપાતનો દાવો નકારી કાઢવામાં આવે. આવી સ્થિતિમાં, ઉપકલમ (૯) ના પ્રથમ ભાગમાં નિર્દિષ્ટ મર્યાદા સુધી, કલમ ૮૦એચએચસી સહિત અન્ય જોગવાઈઓ હેઠળ કરદાતાના કપાતના દાવા પર મર્યાદા આવશે. કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) નો બીજો અર્થસૂચન એ છે કે કોઈપણ પરિસ્થિતિમાં, એકવાર કલમ ૮૦આઈએ હેઠળ કપાત મંજૂર થઈ જાય પછી, અન્ય કોઈપણ જોગવાઈ હેઠળ મળીને આપવામાં આવતી કપાતની રકમ, એકમ અથવા ઉદ્યોગના પાત્ર વ્યવસાયના કુલ નફા અને લાભની રકમથી વધુ થઈ શકશે નહીં. આ વાત એટલી સ્પષ્ટ છે કે તેમાં ન તો કોઈ કલ્પનાશક્તિની જરૂર છે અને ન તો કોઈ અર્થઘટનની પ્રક્રિયાની. કોઈપણ અન્ય દૃષ્ટિકોણ સ્વીકારવો એ કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) ના પ્રથમ ભાગને લોપ પામેલા સમાન બનાવી દેશે, અને તેથી એવું કરવું સર્વથા અસ્વીકાર્ય છે. અમને આશ્ચર્ય થાય છે કે જો વિધાનમંડળનો એકમાત્ર આશય વિવિધ કપાતોને પાત્ર વ્યવસાયના નફાની ઉચ્ચતમ મર્યાદા સુધી મર્યાદિત કરવાનો જ હોત, તો કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) માં આવી લાંબી અને થોડીઘણી જટિલ અભિવ્યક્તિ શા માટે વાપરવામાં આવી? એ જ હેતુ બહુ ટૂંકી અને વધુ સરળ અભિવ્યક્તિ દ્વારા, એટલે કે કપાતની ઉચ્ચતમ મર્યાદા નક્કી કરવાની જોગવાઈ કરીને, સરળતાથી હાંસલ કરી શકાય તેમ હતો; જેમ કે, ઉદાહરણરૂપે, કલમ ૮૦એની ઉપકલમ (૨) માં કરવામાં આવ્યું છે. તેથી, અમે આ સિદ્ધાંત સ્વીકારવા તૈયાર નથી કે વિધાનમંડળે ઘણી વધુ જટિલ અને વિગતવાર

અભિવ્યક્તિ દ્વારા પણ એ જ પરિણામ લાવવાનો આશય રાખ્યો હતો, જ્યારે ઉપકલમને સમગ્રરૂપે વાંચતા તેનો અર્થસંકેત સંપૂર્ણપણે ભિન્ન જણાય છે.

૨૫. આમ કહી દીધા પછી, અમે હકીકતમાં આ બાબતે સજાગ છીએ કે કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) માં અપ્રભાવીકરણ કલમ સમાવિષ્ટ નથી. તેથી, અમારી સમજ મુજબ આ જોગવાઈમાંથી બે બાબતો પ્રકાશમાં આવે છે. પ્રથમ, સાદા શબ્દોમાં અને સમગ્ર રીતે વાંચીએ તો, કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) તેની અસરને માત્ર એટલા સુધી મર્યાદિત કરતી નથી કે કોઈ ઉદ્યોગ કે ઉપક્રમના નફા અથવા લાભથી વધુ કપાત મંજૂર ન થાય. બીજી બાબત એ છે કે આવી જોગવાઈમાં અપ્રભાવીકરણ કલમ નથી. કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) માંથી ઉપજતી આ બંને શક્તિઓનો શું પ્રભાવ થશે, તેની મૂલવણી કરવી જરૂરી છે. અમારા મત મુજબ, આ બંને પરિબળોની સંયુક્ત અસર એવી થશે કે અધિનિયમની કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) પ્રકરણ ૬ ના ઉપપ્રકરણ સી ની અન્ય કોઈ જોગવાઈમાં તેનાં વિરુદ્ધ કંઈ સમાચેલ ન હોય ત્યાં સુધી અમલમાં રહેશે. હાલના કેસમાં, અમારી તપાસ એટલી મર્યાદિત રહેશે કે અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસીમાં તેનાં વિરુદ્ધ કંઈ જોગવાઈ કરવામાં આવી છે કે નહીં. તેથી, જો કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) માં સમાવિષ્ટ જોગવાઈથી પર હોય તેમ અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળ સંપૂર્ણ કપાત મંજૂર કરવાની વિધાનમંડળની મન્સા અંગે કોઈ સંકેત હોય, તો તેવી વિધાનમંડળની મન્સાને પ્રાધાન્ય આપવું પડશે. બીજી તરફ, જો અમે જાણીએ કે અધિનિયમની કલમ

૮૦એચએચસી બાહ્ય પ્રભાવથી મુક્ત નથી, તો કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) ની જોગવાઈને સંપૂર્ણ અસર આપવી જ પડશે, ભલે તેનો અર્થ એવો થતો હોય કે અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળ કપાત માટે કરદાતાના દાવા પર મર્યાદા આવે. બીજા શબ્દોમાં, માત્ર એટલા માટે કે કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) માં અપ્રભાવીકરણ કલમ નથી, તે માત્ર તે કારણસર એવું માનવામાં આવી શકે નહીં કે અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળની કપાત પર તેનો કોઈ અસર થઈ જ શકે નહીં. જાણીતું છે તેમ, વિધાનમંડળ અપ્રભાવીકરણ કલમનો ઉપયોગ સામાન્ય રીતે ‘હાલ અમલમાં રહેલી કોઈ અન્ય જોગવાઈ, અધિનિયમ અથવા કાયદામાં રહેલી કોઈપણ બાબત છતાં’ જેવા પ્રયોગ દ્વારા કરે છે. સામાન્ય રીતે, એવો પ્રયોગ એવો અર્થ આપે છે કે અપ્રભાવીકરણ કલમમાં ઉદ્દેખિત અધિનિયમની જોગવાઈ હોવા છતાં, તે પછી આવતી જોગવાઈને સંપૂર્ણ અમલ પ્રાપ્ત થાય. તેથી, ઘણી વખત અપ્રભાવીકરણ કલમનો ઉપયોગ નિર્ધારિત પરિસ્થિતિઓમાં આવી કલમમાં નિર્દિષ્ટ અન્ય વૈધાનિક જોગવાઈઓને અતિપ્રભાવી બનાવવા માટે થાય છે. આથી સ્પષ્ટ થાય છે કે અપ્રભાવીકરણ કલમ ધરાવતી જોગવાઈ, આવી અપ્રભાવીકરણ કલમમાં ઉદ્દેખિત અન્ય કોઈ જોગવાઈમાં રહેલી વિરુદ્ધ બાબત હોવા છતાં, પ્રબળ રહેશે. તેમ છતાં, તેનો એવો અર્થ થઈ શકે નહીં કે અપ્રભાવીકરણ કલમના અભાવે, ભલે બંને વૈધાનિક જોગવાઈઓ વચ્ચે કોઈ વિસંગતિ ન હોય, લાભના વ્યાપને મર્યાદિત કરતી જોગવાઈએ માત્ર આવી અપ્રભાવીકરણ શબ્દરચના ન હોવાને કારણે જ પીછેહઠ કરવી જ જોઈએ.

૨૬. આ સંદર્ભમાં, અમે અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસીની જોગવાઈઓનું અવલોકન કર્યું છે. અગાઉ મધ્ય પ્રદેશ વડી અદાલતે જે.પી. ટોબેકો પ્રોડક્ટ્સ પ્રાઇવેટ લિમિટેડ (સુપ્રા) મામલામાં ઠરાવ્યા અને નોંધ્યા મુજબ, ભાગ ૬ માં સમાવિષ્ટ કપાત સંબંધિત જોગવાઈઓને સ્વતંત્ર અને અલગથી અમલમાં આવતી જોગવાઈઓ તરીકે જોવામાં આવતી હતી, તેમ છતાં આવા અભિપ્રાયો અધિનિયમની કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) અને કલમ ૮૦બીની ઉપકલમ (૧૩)ના પ્રારંભ પહેલાં વ્યક્ત કરવામાં આવ્યા હતા. કમિશનર ઓફ ઇન્કમ-ટેક્સ વિ. કે. રવિન્દ્રનાથન નાયર, અહેવાલિત ૨૯૫ આઈટીઆર ૨૨૮, મામલામાં સર્વોચ્ચ અદાલતે નોંધ્યું હતું કે,

પ્રારંભમાં, અમે જણાવી શકીએ કે વર્તમાન કેસમાં અમે મૂલ્યાંકન વર્ષ ૧૯૯૩-૯૪ દરમિયાન જે કાયદો અમલમાં હતો, તેની સાથે વ્યવહાર કરી રહ્યા છીએ. તે સમયે આઈ.ટી. અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી(૩) પોતાનામાં જ એક સંપૂર્ણ સંહિતા હતી. અનુવર્તી સુધારાઓ દ્વારા પ્રતિબંધો/અર્હતાઓ લાદવામાં આવી છે, જેના કારણે ઉક્ત જોગવાઈ પોતાનામાં જ એક સંપૂર્ણ સંહિતા તરીકે રહી નથી.

૨૭. અધિનિયમના પ્રકરણ ૬ ના ઉપપ્રકરણ સી માં સમાવિષ્ટ ભિન્ન જોગવાઈઓ હેઠળ એ જ નફા અથવા લાભ અંગે અનુક્રમે કપાતના દાવાઓને મર્યાદિત કરવા માટે કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) રચવામાં આવી હતી. તેથી, આ જોગવાઈનો પ્રભાવ આવશ્યક રીતે અન્ય કપાત સંબંધિત જોગવાઈઓ

પર પડે છે, જેમાં અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસીનો પણ સમાવેશ થાય છે. કલમ ૮૦એચએચસીમાં એવું કંઈ સૂચિત થતું નથી કે તેમાં પ્રદાન કરાયેલ કપાત કોઈ બાહ્ય પ્રભાવથી મુક્ત હતી અથવા આ જોગવાઈ કોઈ અન્ય કાયદો અથવા વિધાનથી અપ્રભાવિત રહે તેવી અદમ્ય હતી. આવી કોઈપણ દલીલ સ્વીકારવાથી અસંગત પરિણામો ઊભા થશે. કરદાતાએ પણ એ માન્ય રાખ્યું છે કે કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) એવી રીતે કાર્યરત થશે કે ઉપક્રમ અથવા ઉદ્યોગના પાત્ર વ્યવસાયમાંથી પ્રાપ્ત નફા અને લાભોની મહત્તમ મર્યાદા સુધી જ સંયુક્ત કપાતો મર્યાદિત રહેશે. જો કલમ ૮૦એચએચસીમાં એવો રક્ષાત્મક આવરણ હોત કે જે તેને કોઈપણ બાહ્ય પ્રભાવથી મુક્ત બનાવતું, તો કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) નો આ પ્રભાવ પણ લાગુ પાડી શકાયો ન હોત. તેથી કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) ની જોગવાઈઓ સંપૂર્ણપણે નિર્રથક અને અર્થહીન બની જાય.

૨૮. જેમ આસેસીના વકીલે દર્શાવ્યું છે તેમ, એ સાચું છે કે વિવિધ જોગવાઈઓમાં કપાતના દાવાને પ્રતિબંધિત અથવા મર્યાદિત કરવા માટે વિધાનમંડળે અલગ અલગ ભાષાનો ઉપયોગ કર્યો છે. આવી જટિલ પરિસ્થિતિઓમાં કાનૂની જોગવાઈઓમાં ભાષાનો ઉપયોગ, વિધાનમંડળ જે જે પરિસ્થિતિનો સામનો કરવા ઇચ્છતું હોય તેની દરેક પરિસ્થિતિને અનુકૂળ વિશિષ્ટ હોવો જરૂરી છે. માત્ર એટલા માટે કે કેટલીક જોગવાઈઓમાં કેટલીક અમાન્યતાઓ અલગ ભાષામાં વ્યક્ત કરવામાં આવી છે, તે માત્ર તેના આધારે

એવો અર્થ નીકળી શકે નહિ કે કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) નો હેતુ તેની અમલક્ષેત્રને પ્રતિબંધિત અને મર્યાદિત રાખવાનો હતો.

૨૯. અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસીમાં આવી અનુરૂપ જોગવાઈ કરવામાં આવી ન હતી, તે પરથી વિધાનમંડળનો આશય પણ સ્પષ્ટ થાય છે, એવી દલીલ અમારી દ્રષ્ટિએ માન્ય દલીલ નથી. કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) પ્રકરણ ૬ના ઉપપ્રકરણ સી હેઠળની તમામ કપાતો પર સર્વત્ર લાગુ પડે તે માટે ઘડવામાં આવી હતી. વિવિધ પરિસ્થિતિઓમાં મંજૂર થતી કપાતોને માન્યતા આપતી વિશાળ સંખ્યાની વૈધાનિક જોગવાઈઓમાં પ્રત્યેક માટે અલગથી અનુરૂપ જોગવાઈઓ કરવી વિધાનમંડળ માટે ન તો શક્ય હતી અને ન તો એવી અપેક્ષા રાખી શકાય તેવી હતી. આવી જોગવાઈઓ બહુવાર મર્યાદિત અવધિ માટે કરવામાં આવે છે, સમયાંતરે નવી કપાતો રજૂ કરવામાં આવે છે અને જૂની કપાતો પાછી ખેંચી લેવામાં આવે છે.

૩૦. તા. ૨૩મી ડિસેમ્બર ૧૯૯૮ ના પરિપત્ર ક્રમાંક ૭૭૨ નો ઉલ્લેખ કરવાથી પણ આ વિવાદનો ઉકેલ આવતો નથી. ઉક્ત પરિપત્રમાં માત્ર એટલું સ્પષ્ટ કરવામાં આવ્યું છે કે એવું ધ્યાનમાં આવ્યું હતું કે કેટલાક નિર્ધારિતોએ એકથી વધુ કલમો હેઠળ કપાત મેળવવા પાત્ર હોવાના કારણે, એ જ ઉપક્રમના નફા અને લાભ બાબતે સો ટકા કરતાં વધુ કપાતનો દાવો કર્યો હતો. તેથી, કરદાતાઓ દ્વારા પાત્ર આવકની એ જ રકમ અંગે વારંવાર કપાતનો દાવો કરીને, અસ્તિત્વમાં રહેલી જોગવાઈઓનો અયોગ્ય લાભ લેવામાં ન આવે, ભલે કેટલાક

કિસ્સાઓમાં આવી કપાત તેવા પાત્ર નફા કરતાં વધુ થઈ જાય, તે હેતુસર કલમ ૮૦એચએચસી અને કલમ ૮૦આઈએ હેઠળ આંતરિક મર્યાદાઓની જોગવાઈ કરવામાં આવી છે. આ સ્પષ્ટીકરણ ક્યાંય પણ કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) ના વ્યાપને મર્યાદિત કરતું નથી. તે માત્ર એટલું જ દર્શાવે છે કે અસ્તિત્વમાં રહેલી જોગવાઈઓ હેઠળ નિર્ધારિતો ઢિગુણ કપાતનો દાવો કરતા હતા અને કેટલાક કિસ્સાઓમાં આવી કપાત એ જ ઉપક્રમના નફા અને લાભના સો ટકા કરતાં વધુ થઈ જતી હતી, તેથી આ જોગવાઈ કરવામાં આવી હતી. આ સ્પષ્ટીકરણમાં એવું જણાવવામાં આવેલ નથી કે ઉપકલમ (૯) માત્ર ત્યારે જ લાગુ પડશે અને કાર્યરત થશે જ્યારે એવો દાવો ઉપક્રમના નફા અને લાભ કરતાં વધુ હોય.

૩૧. બોમ્બે વડી અદાલતે એસોસિયેટેડ કેપ્ચુલ્સ પી. લિ. (ઉપરોક્ત) ના મામલામાં અપનાવેલી તર્કરેખા કે અધિનિયમની કલમ ૮૦આઈએ(૯), કલમ ૮૦એચએચસીના સંદર્ભમાં, ગણતરીના તબક્કે નહીં પરંતુ કપાત મંજૂર કરવાની અવસ્થાએ કાર્યરત થશે, તેને અમે અનુસરવા અસમર્થ છીએ. સરળ શબ્દોમાં કહીએ તો, કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) આકલનાર્થીને ઉપપ્રકરણ સી ની અન્ય કોઈપણ જોગવાઈ હેઠળ તે હદ સુધી કપાતનો દાવો કરવાથી વંચિત કરે છે, જેટલી હદ સુધી ઉપક્રમ અથવા ઉદ્યોગના ચોક્કસ નફા અથવા લાભ માટે કલમ ૮૦આઈએ હેઠળ કપાતનો દાવો પહેલેથી જ કરવામાં આવ્યો હોય અને મંજૂર થયો હોય. તેથી, આવી જોગવાઈનો અમલ એ જ તબક્કે કરવો પડશે જ્યારે

આકલનાર્થીના અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળ કપાતના દાવાનો વિચાર કરવામાં આવે. આવી કપાતની ગણતરી કરતી વખતે કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) નો પ્રભાવ આપવો જરૂરી રહેશે. અમને એવું લાગતું નથી કે આ પ્રક્રિયામાં અમે અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી હેઠળ કપાત માટે પાત્ર નફાની ગણતરીના સૂત્ર સાથે કોઈ છેડછાડ કરી રહ્યા છીએ. અમે નોંધ્યું છે કે ઉત્પાદનકારી નિકાસકાર અને વેપારી માટે, તેમજ તેવા આકલનાર્થીના મામલામાં જેના નિકાસ બંને સ્ત્રોતોમાંથી બનેલા હોય, અલગ અલગ સૂત્રો નિર્ધારિત કરવામાં આવ્યા છે. તેથી, કલમ ૮૦એચએચસીની ઉપકલમ (૩) ના તબક્કે કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) નો પ્રભાવ લાગુ પડશે. એ સાચું છે કે કલમ ૮૦એચએચસીની સ્પષ્ટીકરણની કલમ (બીએએ) ‘વ્યવસાયના નફા’ શબ્દપ્રયોગની વ્યાખ્યા આપે છે. તેમાં નિર્દિષ્ટ પ્રમાણે વ્યવસાયના નફાની ગણતરી કરતી વખતે, કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) મુજબ, જે નફો અથવા લાભને તેમાં દર્શાવેલી હદ સુધી પહેલેથી જ કપાત મંજૂર થઈ ચૂકી હોય, તેને અવગણવો પડશે.

૩૨. અમે જે અર્થઘટન સ્વીકાર્યું છે, તે અધિનિયમની કલમ ૮૦એબીના સંદર્ભથી પ્રભાવિત થતું નથી. ઉક્ત કલમ માત્ર એટલું જ જોગવાઈ કરે છે કે અધ્યાય ૬ ના ઉપ-અધ્યાય સી માં સમાવિષ્ટ અન્ય કોઈ જોગવાઈ હેઠળ, એવી કલમમાં નિર્દિષ્ટ કોઈ આવક સંબંધે કપાતની ગણતરી કરતી વખતે, તે કલમમાં જે કંઈ સમાવિષ્ટ હોય તે છતાં, કપાતની ગણતરીના હેતુસર, અધિનિયમની

જોગવાઈઓ અનુસાર ગણવામાં આવેલ તે સ્વરૂપની આવકની રકમ જ, નિર્ધારિત કરદાતા દ્વારા પ્રાપ્ત થયેલી અથવા ઉપાર્જિત થયેલી અને તેની કુલ સ્થૂલ આવકમાં સમાવિષ્ટ થયેલી તે સ્વરૂપની આવકની રકમ માનવામાં આવશે. આ કલમમાં વપરાયેલ અગ્રલક્ષી અભિવ્યક્તિ 'તે કલમમાં જે કંઈ સમાવિષ્ટ હોય તે છતાં' નો સંદર્ભ 'તે કલમ' તરફ છે, એટલે કે જે કલમ હેઠળ કપાતનો દાવો તપાસવાનો છે તે કલમ તરફ. કોઈ પણ રીતે 'તે કલમમાં જે કંઈ સમાવિષ્ટ હોય તે છતાં' એવી આ જોગવાઈ અથવા અભિવ્યક્તિનો ઉપયોગ કરી, અધિનિયમની કલમ ૮૦એચએચસી પર કલમ ૮૦આઈએની ઉપકલમ (૯) નો કોઈ પ્રભાવ નથી એવું અર્થઘટન કરી શકાતું નથી. અગાઉ નોંધ્યું તેમ, જો એવું હોત, તો ઉપકલમ (૯) નો બીજો ભાગ, જે કુલ કપાતોને પાત્ર વ્યવસાયમાંથી થતા નફા અને લાભ સુધી મર્યાદિત કરે છે, તે પણ લાગુ પાડી શકાત નહીં.

૩૩. આઈ.પી.સી.એ. લેબોરેટરી લિ. વિ. કેપ્યુટી કમિશનર ઓફ ઇનકમ-ટેક્સ, જેનો અહેવાલ ૨૬૬ આઈ.ટી.આર. ૫૨૧ માં પ્રકાશિત થયો છે, તે મામલામાં સર્વોચ્ચ અદાલતે નીચે મુજબ અવલોકન કર્યું હતું:

કલમ ૮૦એબી પણ પ્રકરણ ૬-એ માં છે. તે "આ પ્રકરણની કોઈપણ કલમ હેઠળ જ્યાં કોઈ કપાત કરવાની અથવા મંજૂર કરવાની જરૂરી હોય" એવા શબ્દોથી શરૂ થાય છે. તેમાં કલમ ૮૦એચએચસીનો પણ સમાવેશ થશે. કલમ ૮૦એબી વધુમાં એવી જોગવાઈ કરે છે કે "તે કલમમાં સમાયેલ કોઈપણ બાબત

હોવા છતાં". આથી, પ્રકરણ ૬-એના અન્ય તમામ કલમો પર કલમ ૮૦એબીને અગ્રતા આપતી અસર આપવામાં આવી છે. કલમ ૮૦એચએચસીમાં એવી કોઈ જોગવાઈ નથી કે તેની જોગવાઈઓ કલમ ૮૦એબી ઉપર અથવા અધિનિયમની અન્ય કોઈ જોગવાઈ ઉપર પ્રબળ રહેશે. તેથી કલમ ૮૦એચએચસી કલમ ૮૦એબી દ્વારા શાસિત થશે. તેના વિરુદ્ધના બોમ્બે વડી અદાલત અને કેરળ વડી અદાલતના નિર્ણયો યોગ્ય કાયદો હોવાનું કહી શકાય નહીં. કલમ ૮૦એબી સ્પષ્ટ કરે છે કે આવકની ગણતરી અધિનિયમની જોગવાઈઓ અનુસાર થવી જ જોઈએ. જો આવકની ગણતરી અધિનિયમની જોગવાઈઓ અનુસાર કરવાની હોય, તો માત્ર નફા જ નહીં પરંતુ ગુકસાનને પણ ધ્યાનમાં લેવા પડશે.

૩૪. પરિણામે, અમે દિલ્લી વડી અદાલતના તે અભિપ્રાય સાથે સંમત છીએ, જેને કેરળ તથા પંજાબ અને હરિયાણા વડી અદાલતોએ અનુસર્યો છે. પ્રશ્નનો જવાબ આવક વિભાગના હિતમાં આપવામાં આવે છે. કર અપીલ મંજૂર કરવામાં આવે છે. ટ્રિબ્યુનલનો ચુકાદો તે હદ સુધી પલટવામાં આવે છે. તે મુજબ અપીલનો નિકાલ કરવામાં આવે છે. આ તબક્કે, આકારણીભોગીના વકીલે પ્રમાણપત્ર આપવાની વિનંતી કરી કે આ મામલે સામાન્ય મહત્વનો કાયદાનો મહત્વપૂર્ણ પ્રશ્ન સંકળાયેલો છે. આ વિનંતી નામંજૂર કરવામાં આવે છે.

(અકિલ કુરેશી, ન્યાયમૂર્તિ.)

(એમએસ. સોનિયા ગોકાણી, ન્યાયાધીશ.) એસએનડેવુ

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

=====

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

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