

=====

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 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.

=====

[૨૦૧૫] ૯ એસ.સી.આર. ૨૮૯

ઈન્કમ ટેક્સ કમિશનર-૧, કોઈમ્બતુર

વિરુદ્ધ

મેસર્સ જી. આર. ગોવિંદરાજુલુ એન્ડ સન્સ

(સિવિલ અપીલ નં. ૪૯૧૬/૨૦૦૬)

સપ્ટેમ્બર ૦૩, ૨૦૧૫

[એ. કે. સિકરી અને આર. એફ. નરીમન, ન્યાયમૂર્તિઓ]

આવકવેરા અધિનિયમ, ૧૯૬૧ – કલમ ૧૧(૧)(એ) – આવકમાંથી
કપાત – ચેરીટેબલ ટ્રસ્ટની આકારણી – કરદાતાએ આવકમાંથી (૧) ટ્રસ્ટના
હેતુઓ માટે વાસ્તવમાં ખર્ચાયેલી રકમ, (૨) ધર્માદા હેતુઓ માટે ખર્ચવા માટે
અલગ રાખવામાં આવેલી રકમની કપાત માંગી અને પોતાની કરપાત્ર આવક
'શૂન્ય' દર્શાવી – આકારણી અધિકારીએ વાસ્તવમાં ખર્ચાયેલી રકમની કપાત
મંજૂર કરી – જો કે, કરદાતા દ્વારા અલગ રાખવામાં આવેલી રકમ પર કપાત

નકારી કાઢી, એ આધારે કે રિટર્ન ફાઇલ કરતાં પહેલાં કરદાતા દ્વારા આ હેતુ માટે કોઈ વિકલ્પ પસંદ કરવામાં આવ્યો નહોતો – એપેલેટ ઓથોરિટીએ અલગ રાખેલી રકમ બાદ કરવાની મંજૂરી આપી – અપીલનો હુકમ એપેલેટ ટ્રિબ્યુનલ અને હાઈકોર્ટ દ્વારા માન્ય રાખવામાં આવ્યો હતો – અપીલમાં, ઠેરવ્યું: હાઈકોર્ટે અને નીચેની સત્તાવાળાઓએ એવું ઠેરવીને અલગ રાખેલી રકમની કપાત યોગ્ય રીતે માન્ય રાખી હતી કે જો રિટર્ન ફાઇલ કરતી વખતે વિકલ્પ પસંદ કરવામાં આવે, તો તે કલમ ૧૧ ની જોગવાઈઓને અનુરૂપ ગણાશે – જો કે, તેઓ સમગ્ર આવકને આવકવેરામાંથી મુક્ત ગણવામાં ભૂલ કરી બેઠા છે – અલગ રાખેલી રકમની કપાત કુલ આવકના માત્ર ૨૫% સુધી જ માન્ય છે – કરદાતા દ્વારા અલગ રાખવામાં આવેલી રકમ ૨૫% કરતાં વધુ હોવાથી, અલગ રાખેલી સમગ્ર રકમ બાદ કરવાની મંજૂરી આપી શકાય નહીં – અપીલ મંજૂર કરવામાં આવી – આકારણી અધિકારીને કરપાત્ર આવકની પુનઃગણતરી કરવા નિર્દેશ આપવામાં આવ્યો.

એડિશનલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ વિરુદ્ધ એ.એલ.એન. રાવ ૧૯૯૫ (૪) સપ્લી. એસસીઆર ૩૪૮: ૧૯૯૫ (૬) એસસીસી ૬૨૫ – સંદર્ભ લેવામાં આવ્યો.

ચુકાદાઓનો સંદર્ભ

૧૯૯૫ (૪) સપ્લી. એસસીઆર ૩૪૮ – સંદર્ભ લેવામાં આવ્યો – પેરા ૩

સિવિલ અપીલીય અધિકારક્ષેત્ર: સિવિલ અપીલ નં. ૪૯૧૬/૨૦૦૬.

ટેક્સ (અપીલ) નં. ૫૬૧/૨૦૦૪ માં મદ્રાસ ખાતેની હાઈકોર્ટ ઓફ
જ્યુડિકેચરના તારીખ ૦૭.૦૮.૨૦૦૪ ના ચુકાદા અને હુકમમાંથી.

જયદીપ ગુપ્તા, ઝોહેબ હુસૈન, સાધના સંધુ, અનિલ કતિયાર, બી. વી.
બલરામ દાસ, અપીલકર્તા વતી.

વી. પ્રભાકર, રેવતી રાઘવન, જ્યોતિ પરાશર, સામાવાળાઓ વતી.

કોર્ટનો ચુકાદો ન્યાયમૂર્તિ એ. કે. સિકરી દ્વારા આપવામાં આવેલ.

૧. સામાવાળા-કરદાતા એક પબ્લિક ચેરીટેબલ ટ્રસ્ટ છે. તેણે આકારણી
વર્ષ ૧૯૯૪-૯૫ માટે 'શૂન્ય' કરપાત્ર આવક જાહેર કરતું તેનું રિટર્ન દાખલ કર્યું
હતું. કરદાતા દ્વારા દાખલ કરાયેલ કુલ આવકના સારાંશમાં તેણે વર્ષ માટેની કુલ
આવક રૂ. ૮૮,૪૧,૨૨૧/- દર્શાવી હતી જે વ્યાજની આવક, ભાડાની આવક,
બસ કલેક્શન, પરચુરણ આવક અને જીઆરએસ હોટેલમાં વધારાનું
પ્રતિનિધિત્વ કરતી હતી. વધુમાં એવું જણાવવામાં આવ્યું હતું કે આ આવકમાંથી
કરદાતાએ ટ્રસ્ટના હેતુઓ માટે રૂ. ૪૭,૨૭,૫૩૩/- ની રકમ લાગુ કરી હતી
અને ખર્ચી હતી. રિટર્નમાં એવું પણ જણાવવામાં આવ્યું હતું કે તે પછીના વર્ષમાં
ધર્માદા હેતુઓ માટે ખર્ચવા સારુ રૂ. ૩૨ લાખની રકમ અલગ રાખી રહ્યું છે. તે
આધારે કરદાતાએ દાવો કર્યો હતો કે તે સમગ્ર રકમની કપાત મેળવવા માટે
હકદાર છે અને આવકવેરા અધિનિયમ, ૧૯૬૧ (હવે પછી 'અધિનિયમ' તરીકે
ઉલ્લેખિત) ની કલમ ૧૧ હેઠળ કરવેરાના હેતુ માટે આવક 'શૂન્ય' હતી.

૨. આપણે આગળ વધીએ અને આકારણી અધિકારીએ આકારણી કેવી

રીતે કરી તેની ચર્ચા કરીએ તે પહેલાં, અધિનિયમની કલમ ૧૧ ની જોગવાઈઓની નોંધ લેવી જરૂરી બનશે જે આપણા હેતુ માટે સુસંગત છે.

“૧૧. (૧) કલમો ૬૦ થી ૬૩ ની જોગવાઈઓને આધીન, આવક મેળવનાર વ્યક્તિના પાછલા વર્ષની કુલ આવકમાં નીચે મુજબની આવકનો સમાવેશ કરવામાં આવશે નહીં—

[(એ) સંપૂર્ણપણે ધર્માદા અથવા ધાર્મિક હેતુઓ માટે ટ્રસ્ટ હેઠળ રાખવામાં આવેલી મિલકતમાંથી મેળવેલી આવક, ભારતમાં આવા હેતુઓ માટે આવી આવક જે હદ સુધી લાગુ કરવામાં આવી હોય તે હદ સુધી; અને, જ્યાં આવી કોઈપણ આવક ભારતમાં આવા હેતુઓ માટે વાપરવા સારું સંચિત અથવા અલગ રાખવામાં આવી હોય, ત્યાં આવી સંચિત અથવા અલગ રાખવામાં આવેલી આવક આવી મિલકતમાંથી થતી આવકના [પંદર] ટકાથી વધુ ન હોય તે હદ સુધી;

XXXXXX

XXXXXX

XXXXXX

સ્પષ્ટીકરણ.— કલોઝ (એ) અને (બી) ના હેતુઓ માટે,—
(૧) સંચિત અથવા અલગ રાખી શકાય તેવી આવકના [પંદર] ટકાની ગણતરી કરતી વખતે, કલમ ૧૨ માં ઉલ્લેખિત આવા કોઈપણ સ્વૈચ્છિક ફાળાને આવકનો ભાગ માનવામાં આવશે;

(૨) જો, પાછલા વર્ષમાં, ભારતમાં ધર્માદા અથવા ધાર્મિક હેતુઓ માટે લાગુ કરાયેલ આવક, ટ્રસ્ટ હેઠળ રાખવામાં આવેલી મિલકતમાંથી તે વર્ષ દરમિયાન મેળવેલી આવકના, અથવા, કેસ મુજબ, અંશતઃ ટ્રસ્ટ હેઠળ રાખવામાં આવેલી મિલકતમાંથી મેળવેલી આવકના [પંચાસી] ટકા કરતાં કોઈપણ રકમ જેટલી ઓછી પડે-

((૧) સમગ્ર આવક અથવા તેનો કોઈ ભાગ તે વર્ષ દરમિયાન મળ્યો ન હોવાના કારણસર, અથવા

(i(૧) અન્ય કોઈપણ કારણસર,

XXXXXX

XXXXXX

XXXXXX

(૨) [જ્યાં પેટા-કલમ (૧) ના કલોઝ (એ) અથવા કલોઝ (બી) માં સંદર્ભિત આવકના [પંચાસી] ટકા, તે પેટા-કલમના સ્પષ્ટીકરણ સાથે વાંચતાં, પાછલા વર્ષ દરમિયાન ભારતમાં ધર્માદા અથવા ધાર્મિક હેતુઓ માટે લાગુ કરવામાં આવ્યા નથી, અથવા લાગુ કરવામાં આવ્યા હોવાનું માનવામાં આવતું નથી પરંતુ ભારતમાં આવા હેતુઓ માટે લાગુ કરવા સારુ, સંપૂર્ણ અથવા અંશતઃ સંચિત અથવા અલગ રાખવામાં આવ્યા છે, ત્યારે આ રીતે સંચિત અથવા અલગ રાખવામાં આવેલી આવી આવક આવક મેળવનાર વ્યક્તિના પાછલા વર્ષની કુલ આવકમાં સમાવવામાં આવશે નહીં, જો નીચેની શરતોનું પાલન કરવામાં આવે, એટલે કે:-]

(એ) આવી વ્યક્તિ નિર્ધારિત રીતે [આકારણી] અધિકારીને લેખિત નોટિસ આપીને, જે હેતુ માટે આવક સંચિત અથવા અલગ રાખવામાં આવી રહી છે તે હેતુ અને જે સમયગાળા માટે આવક સંચિત અથવા અલગ રાખવાની છે તે સમયગાળો નિર્દિષ્ટ કરે છે, જે કોઈપણ સંજોગોમાં દસ વર્ષથી વધુ રહેશે નહીં; [(બી) આ રીતે સંચિત અથવા અલગ રાખવામાં આવેલ નાણાં પેટા-કલમ (પ) માં નિર્દિષ્ટ કરેલા સ્વરૂપો અથવા પદ્ધતિઓમાં રોકાણ કરવામાં આવે અથવા જમા કરવામાં આવે]:]”

૩. આ જોગવાઈ એડિશનલ કમિશનર ઓફ ઇન્કમ ટેક્સ વિરુદ્ધ એ.એલ.એન. રાવ [૧૯૯૫ (૬) એસસીસી કરપ] માં અર્થઘટન માટે આવી હતી અને તેમાં સમાવિષ્ટ કાનૂની સ્થિતિ નીચે મુજબ સમજાવવામાં આવી હતી:

“સંબંધિત સમયે કલમ ૧૧(૧)(એ) જે સ્વરૂપે હતી તે જોતાં સ્પષ્ટપણે જણાય છે કે પાછલા વર્ષમાં ટ્રસ્ટ દ્વારા સંપૂર્ણપણે ધર્માદા અથવા ધાર્મિક હેતુઓ માટે રાખવામાં આવેલી મિલકતમાંથી ઉપાર્જિત થયેલી કુલ આવકમાંથી, જે હદ સુધી તે આવક આવા ધાર્મિક અથવા ધર્માદા હેતુ માટે લાગુ કરવામાં આવે છે, તેટલી આવક કરવેરાની જાળમાંથી બહાર નીકળી જશે પરંતુ જ્યાં સુધી પાછલા વર્ષ દરમિયાન આ રીતે લાગુ ન કરાયેલી આવકનો સંબંધ છે ત્યાં સુધી આવી આવકના ઓછામાં ઓછા ૨૫% અથવા રૂ. ૧૦,૦૦૦/-, આ બેમાંથી જે વધુ હોય તે, ધર્માદા અથવા

ધાર્મિક હેતુ માટે સંચિત કરવાની પરવાનગી આપવામાં આવશે અને તે પણ કરવેરાની જાળમાંથી મુક્ત થશે. ત્યારબાદ પેટા-કલમ (૨) આવે છે જે પાછલા વર્ષ દરમિયાન આવી મુક્ત સંચિત આવક પર લાદવામાં આવેલા પ્રતિબંધ અથવા ટોચમર્યાદાને હટાવવા માંગે છે અને જો કલમ ૧૧ ની પેટા-કલમ (૨) દ્વારા નિર્ધારિત શરતો પૂરી થાય તો આવી વધુ સંચિત આવકને પણ કરવેરાની જાળમાંથી બહાર લાવે છે, એટલે કે કરદાતા-ટ્રસ્ટ દ્વારા કલમ ૧૧(૨) ના કલોઝ (એ) દ્વારા નિર્ધારિત પ્રક્રિયાનું પાલન કરવા ઉપરાંત, કલમ ૧૧ ની પેટા-કલમ (૨) ના કલોઝ (બી) દ્વારા નિર્ધારિત કર્યા મુજબ સંચિત થયેલા નાણાં સરકારી જામીનગીરીઓ વગેરેમાં રોકાણ કરવા માટે અલગ રાખવામાં આવે. આ મુદ્દાને સ્પષ્ટ કરવા માટે આપણે એક દ્રષ્ટાંત લઈ શકીએ છીએ. જો ટ્રસ્ટ દ્વારા સંપૂર્ણપણે ધર્માદા અને ધાર્મિક હેતુઓ માટે રાખવામાં આવેલી મિલકતમાંથી પાછલા વર્ષની કુલ આવક તરીકે રૂ. ૧,૦૦,૦૦૦/- ઉપાર્જિત થાય છે અને જો ઉક્ત ટ્રસ્ટ દ્વારા આવા ધર્માદા અથવા ધાર્મિક હેતુઓ માટે પાછલા વર્ષ દરમિયાન રૂ. ૨૦,૦૦૦/- વાસ્તવમાં લાગુ કરવામાં આવે છે, તો રૂ. ૨૦,૦૦૦/- ની આવક કલમ ૧૧(૧) ના પ્રથમ ભાગ હેઠળ આવકવેરાના હેતુ માટે વિચારણામાંથી મુક્ત થશે. જ્યાં સુધી બાકીના રૂ. ૮૦,૦૦૦/- નો સંબંધ છે જો તે પાછલા વર્ષ દરમિયાન આવા ધાર્મિક અથવા ધર્માદા હેતુઓ માટે વાસ્તવમાં લાગુ ન થઈ શક્યા હોય તો કલમ ૧૧(૧)(એ) અનુસાર મિલકતમાંથી મળતી

આવી કુલ આવકના ઓછામાં ઓછા ૨૫% અથવા રૂ. ૧૦,૦૦૦/- જે પછી વધુ હોય તે આવકવેરાના હેતુ માટે આવક તરીકે ગણવામાંથી મુક્તિ મેળવશે, એટલે કે, રૂ. ૨૫,૦૦૦/- આ રીતે કરવેરાની જાળમાંથી બહાર નીકળી જશે. આમ ટ્રસ્ટને મળેલી રૂ. ૧,૦૦,૦૦૦/- ની કુલ આવકમાંથી રૂ. ૨૫,૦૦૦/- કલમ ૧૧(૧)(એ) ના બીજા ભાગ મુજબ આવકવેરાની ચુકવણીમાંથી મુક્તિ મેળવશે. ત્યારબાદ પેટા-કલમ (૨) આવે છે જે જણાવે છે કે કલમ ૧૧(૧)(એ) હેઠળ આવકવેરા મુક્તિ મેળવવા માટે આવકના ૨૫% અથવા રૂ. ૧૦,૦૦૦/- જે પછી વધુ હોય તે મર્યાદા સુધી આવકના સંચય પર લાદવામાં આવેલી ટોચમર્યાદા અથવા પ્રતિબંધ હટી જશે જો આ રીતે સંચિત નાણાં કલમ ૧૧(૨)(બી) દ્વારા નિર્ધારિત કર્યા મુજબ રોકાણ કરવામાં આવે, એટલે કે પાછલા વર્ષ દરમિયાન મળેલ રૂ. ૮૦,૦૦૦/- ની કુલ સંચિત આવકમાંથી જે ટ્રસ્ટ દ્વારા ધર્માદા અથવા ધાર્મિક હેતુઓ માટે ખર્ચી શકાઈ નહોતી, તેમાંથી બાકીના રૂ. ૫૫,૦૦૦/- જો કલમ ૧૧ ની પેટા-કલમ (૨) દ્વારા નિર્ધારિત કર્યા મુજબ રોકાણ કરવામાં આવે તો તે પછી કરવેરાની જાળમાંથી બહાર નીકળી જશે. પરંતુ આવા રોકાણ સિવાય અને જો માત્ર કલમ ૧૧(૧) જ લાગુ પડી હોત તો સંચિત આવકના બાકી રહેલા રૂ. ૫૫,૦૦૦/- કરવેરાની જાળ હેઠળ આવરી લેવામાં આવ્યા હોત. રેવન્યુના વિદ્વાન વકીલે એવી રજૂઆત કરી હતી કે કલમ ૧૧ ની પેટા-કલમ (૨)(બી) દ્વારા કલ્પના કરાયેલ રોકાણ એ તમામ સંચિત આવકનું

સરકારી જામીનગીરીઓ વગેરેમાં રોકાણ હોવું જોઈએ, એટલે કે સંચિત આવકના ૧૦૦% અને માત્ર ૭૫% નહીં. અને જો તેમ કરવામાં ન આવે તો માત્ર ૭૫% ની હદ સુધીની રોકાણ કરાયેલ સંચિત આવક જ આવકવેરા આકારણીમાંથી બહાર રહેશે. પરંતુ જ્યાં સુધી સંચિત આવકના બાકીના ૨૫% નો સંબંધ છે ત્યાં સુધી તે આવી મુક્તિ મેળવી શકશે નહીં. આ દલીલની પ્રશંસા કરવી મુશ્કેલ છે. તેનું કારણ સ્પષ્ટ છે. કલમ ૧૧, પેટા-કલમ (૧)(એ) પોતાની રીતે કાર્ય કરે છે. તેના અમલ દ્વારા ટ્રસ્ટ દ્વારા પાછલા વર્ષ દરમિયાન તેની મિલકતોમાંથી મેળવેલી બે પ્રકારની આવકને આવકવેરામાંથી મુક્તિ આપવામાં આવે છે, ((૧) પાછલા વર્ષની આવકનો તે ભાગ કે જે તે વર્ષમાં ધર્માદા અથવા ધાર્મિક હેતુઓ માટે વાસ્તવમાં ખર્ચવામાં આવ્યો છે; અને (ii) પાછલા વર્ષની વણખર્ચાયેલી સંચિત આવકમાંથી આવી કુલ મિલકત આવકના ૨૫% અથવા રૂ. ૧૦,૦૦૦/- જે પણ વધુ હોય તે ટ્રસ્ટ દ્વારા આવા ધર્માદા અથવા ધાર્મિક હેતુઓ માટે અંકિત કરીને સંચિત કરવાની પરવાનગી આપી શકાય છે. આવકના આવા ૨૫% અથવા રૂ. ૧૦,૦૦૦/- જે પણ વધુ હોય તે પણ આવકવેરામાંથી મુક્ત થશે. તે કલમ ૧૧(૧)(એ) ના અમલને પૂર્ણ કરે છે. ત્યારબાદ પેટા-કલમ (૨) આવે છે જે સ્વાભાવિક રીતે બાકી રહેલી સંચિત આવકના રોકાણના પ્રશ્ન સાથે સંબંધિત છે જેને પેટા-કલમ (૧)(એ) હેઠળ હજી સુધી મુક્તિ મળી નથી. જ્યાં સુધી તે બાકીની સંચિત આવકનો સંબંધ છે, તે પણ આવકવેરામાંથી મુક્તિ

મેળવી શકે છે જેનો અર્થ એ થાય છે કે કલમ ૧૧ ની પેટા-કલમ (૧) (એ) દ્વારા લાદવામાં આવેલ સંચિત આવકની કરમુક્તિની ટોચમર્યાદા અથવા મર્યાદા હટી જશે જો ૨૫% અથવા રૂ. ૧૦,૦૦૦/- જે પણ વધુ હોય તેનાથી વધુની વધારાની સંચિત આવક તેમાં નિર્ધારિત પ્રક્રિયાનું પાલન કર્યા પછી કલમ ૧૧(૨) દ્વારા નિર્ધારિત કર્યા મુજબ રોકાણ કરવામાં આવે. તેથી, પેટા-કલમ (૨) માત્ર પાછલા વર્ષની કુલ આવકના બાકીના ૭૫% અથવા રૂ. ૧૦,૦૦૦/- થી વધુની આવક પર જ લાગુ પડશે જેને કલમ ૧૧ ની પેટા-કલમ (૧)(એ) હેઠળ કરમુક્તિનો લાભ મળ્યો નથી. જો રેવન્યુના વિદ્વાન વકીલ સાચા હોય અને આવકવેરામાંથી મુક્તિ મેળવવા માટે પાછલા વર્ષની સંચિત આવકના ૧૦૦% કલમ ૧૧ ની પેટા-કલમ (૨) હેઠળ રોકાણ કરવાના હોય, તો કલમ ૧૧(૧)(એ) દ્વારા ઠરાવ્યા મુજબ ટ્રસ્ટ માટે આવકવેરામાંથી મુક્તિ મેળવવા સારું પાછલા વર્ષની આવકના સંચય માટે ઉપલબ્ધ ૨૫% અથવા રૂ. ૧૦,૦૦૦/- જે પણ વધુ હોય તેની ટોચમર્યાદા નિરર્થક બની જશે અને ઉક્ત મુક્તિ જોગવાઈ નકામી બની જશે. એ ધ્યાનમાં રાખવું પડશે કે પાછલા વર્ષની સંચિત આવકમાંથી રૂ. ૧૦,૦૦૦/- અથવા મિલકતમાંથી થતી કુલ આવકના ૨૫%, જે પણ વધુ હોય તે રકમ, કલમ ૧૧(૧)(એ) દ્વારા જ આવકવેરામાંથી મુક્તિ આપવામાં આવી છે. તે મુક્તિ અનિયંત્રિત છે અને કોઈપણ શરતોને આધીન નથી. બીજા શબ્દોમાં કહીએ તો તે એક સંપૂર્ણ મુક્તિ છે. જો પેટા-કલમ (૨) ને

રેવન્યુના વિજ્ઞાન વકીલ દ્વારા સૂચવ્યા મુજબ વાંચવામાં આવે, તો કલમ ૧૧(૧)(એ) દ્વારા બાંચધરી આપવામાં આવેલ સંચિત આવકની સંપૂર્ણ અને અનિયંત્રિત મુક્તિ એ કલમ ૧૧(૨) દ્વારા નિર્ધારિત મર્યાદિત મુક્તિ બની જશે. જ્યાં સુધી પાછલા વર્ષની આવી સંચિત આવકનો સંબંધ છે ત્યાં સુધી કલમ ૧૧(૧)(એ) માં સમાવિષ્ટ મુક્તિ જોગવાઈઓને ઘટાડવા અથવા તેને બાધિત કરવા માટે કલમ ૧૧(૨) કાર્ય કરતી નથી. એ પણ ધ્યાનમાં લેવું પડશે કે કલમ ૧૧ ની પેટા-કલમ (૨) માં "પેટા-કલમ (૧) ની જોગવાઈઓ હોવા છતાં" જેવો કોઈ નોન ઓબ્સ્ટેન્ટ ક્લોઝ સમાવિષ્ટ નથી. પરિણામે એવું માનવું જોઈએ કે કલમ ૧૧(૧)(એ) સંપૂર્ણપણે અમલમાં રહે છે અને જો પાછલા વર્ષની કોઈ સંચિત આવક હજુ પણ વ્યવહાર કરવા માટે અને આવકવેરા મુક્તિના હેતુ માટે વિચારણા કરવા બાકી રહે છે, તો કલમ ૧૧ ની પેટા-કલમ (૨) નો ઉપયોગ કરી શકાય છે અને જો તેનું પાલન કરવામાં આવે તો ૨૫% અથવા રૂ. ૧૦,૦૦૦/- જે પણ વધુ હોય તેનાથી વધુની આવી વધારાની સંચિત આવક પણ કલમ ૧૧ ની પેટા-કલમ (૨) દ્વારા નિર્ધારિત શરતોના પાલનમાં આવકવેરામાંથી મુક્તિ મેળવી શકે છે. એ સાચું છે કે કલમ ૧૧ ની પેટા-કલમ (૨) માં સંચિત આવકની તે હદનો સ્પષ્ટ ઉલ્લેખ નથી કે જેનું રોકાણ કરવાનું છે. પરંતુ કલમો ૧૧(૧) અને ૧૧(૨) ની ઉપરોક્ત બંને જોગવાઈઓના સંયુક્ત વાચન પરથી આ એકમાત્ર પરિણામ આવી શકે છે. એ પણ ધ્યાનમાં રાખવાનું છે કે ૧૯૨૨

ના અગાઉના આવકવેરા અધિનિયમ હેઠળ સંચિત આવક પર કોઈપણ પ્રતિબંધ વિના ચેરીટેબલ ટ્રસ્ટોને મુક્તિ ઉપલબ્ધ હતી. ૧૯૬૧ ના વર્તમાન અધિનિયમ હેઠળ આ સંદર્ભમાં ફેરફાર કરવામાં આવ્યો હતો. વર્તમાન અધિનિયમ હેઠળ, ૨૫% અથવા રૂ. ૧૦,૦૦૦/- જે પણ વધુ હોય તેનાથી વધુ સંચિત કોઈપણ આવક અધિનિયમની કલમ ૧૧(૧) (એ) હેઠળ કરપાત્ર છે, સિવાય કે કલમ ૧૧(૨) માં નિર્ધારિત સંચય સંબંધિત વિશેષ શરતોનું પાલન કરવામાં આવે. તેથી એ સ્પષ્ટ છે કે જો ટ્રસ્ટ દ્વારા મેળવેલી સમગ્ર આવક ભારતમાં ધર્માદા હેતુઓ માટે ખર્ચવામાં આવે છે, તો તે કરપાત્ર રહેશે નહીં પરંતુ જો કોઈ બચત હોય, એટલે કે ૨૫% અથવા રૂ. ૧૦,૦૦૦/- જે પણ વધુ હોય તે સંચિત કરવામાં આવે, તો તેનો કરપાત્ર આવકમાં સમાવેશ કરવામાં આવશે નહીં. ઉપર ટાંકેલી કલમ ૧૧(૨) મુક્તિને વધુ ઉદાર અને વિસ્તૃત બનાવે છે. ઉપર ટાંકેલી બંને જોગવાઈઓનું સંયુક્ત વાચન સ્પષ્ટપણે દર્શાવે છે કે કલમ ૧૧(૨) મુક્તિનો વ્યાપ વધારતી વખતે કલમ ૧૧(૧)(એ) દ્વારા લાદવામાં આવેલા પ્રતિબંધને દૂર કરે છે પરંતુ તે કલમ ૧૧(૧)(એ) દ્વારા મંજૂર કરાયેલી મુક્તિને છીનવી લેતી નથી. સંબંધિત સમયે કાયદાના પુસ્તક પર કલમો ૧૧(૧) અને (૨) ની સ્પષ્ટ ભાષા પરથી અન્ય કોઈ ઢ્રષ્ટિકોણ શક્ય નથી.”

૪. ટૂંકમાં કહીએ તો, આવકમાંથી મુક્તિ/કપાત ત્રણ તબક્કામાં લઈ શકાય છે જે નીચે મુજબ છે:

(૧) કરદાતા સમગ્ર રકમની કપાત મેળવવા માટે હકદાર રહેશે જે વાસ્તવમાં ખર્ચવામાં આવી છે અને ધર્માદા હેતુઓ માટે એટલે કે ટ્રસ્ટના હેતુઓને આગળ ધપાવવા માટે લાગુ કરવામાં આવી છે.

i(૧) કરદાતા ધર્માદા હેતુઓ માટે કુલ આવકના ૨૫% અલગ રાખવા માટે હકદાર છે ભલે તે પ્રત્નસ્પદ વર્ષમાં ખર્ચવામાં ન આવી હોય અને જ્યારે આ સંદર્ભમાં વિકલ્પ પસંદ કરવામાં આવે કે ૨૫% સુધીની આવક જે અલગ રાખવામાં આવી છે તે પછીના વર્ષમાં ખર્ચવામાં આવશે;

ii(૧) પેટા-કલમ (૨) ના આધારે, કરદાતા બાકીની રકમની કપાત મેળવવા માટે તે હદ સુધી હકદાર રહેશે જે હદ સુધી તેનું પેટા-કલમ (૫) માં દર્શાવ્યા મુજબ સરકારી જામીનગીરીઓમાં રોકાણ કરવામાં આવ્યું હોય.

૫. અધિનિયમની કલમ ૧૧ માં નિર્ધારિત ઉપરોક્ત સિદ્ધાંતોનું પાલન કરતાં, આકારણી અધિકારીએ શોધી કાઢ્યું કે કરદાતાએ વાસ્તવમાં રૂ. ૪૭,૨૭,૫૩૩/- ની રકમ ખર્ચી હતી. આ અસર માટેની કપાત આકારણી અધિકારી દ્વારા આપવામાં આવી હતી અને તે અંગે કોઈ વિવાદ નથી.

૬. જ્યાં સુધી બીજા મુદ્દાનો સંબંધ છે, ઉપર જણાવ્યા મુજબ, કરદાતાએ રૂ. ૩૨ લાખની રકમ અલગ રાખી હતી. જો કે, આકારણી અધિકારી દ્વારા આ કપાત એ આધારે નકારવામાં આવી હતી કે રિટર્ન ફાઈલ કરતાં પહેલાં કરદાતા દ્વારા આ હેતુ માટે કોઈ વિકલ્પ પસંદ કરવામાં આવ્યો નહોતો. જો કે કરદાતાએ

રિટર્નમાં જ આપું જણાવ્યું હતું, તેમ છતાં તેને માન્ય રીતે વિકલ્પનો ઉપયોગ ગણવામાં આવ્યો નહોતો. સ્વીકાર્ય રીતે, પ્રસ્તુત કેસમાં, કોઈપણ સરકારી જમીનગીરીઓમાં કોઈ રકમનું રોકાણ કરવામાં આવ્યું નથી અને તેથી, આકારણી અધિકારીએ ઠેરવ્યું કે બાકીની આવક પર કોઈ વધુ કપાત આપવાનો પ્રશ્ન જ ઊભો થતો નથી. આ રીતે કરપાત્ર આવકની આકારણી કરવામાં આવી હતી.

૭. કરદાતાએ આવકવેરા કમિશનર (અપીલ્સ) સમક્ષ ઉપરોક્ત હુકમ સામે અપીલ દાખલ કરી હતી. એવી રજૂઆત હતી કે તેણે કલમ ૧૧એ સ્પષ્ટીકરણ-૨ ની શરતો મુજબ ૩. ૩૨ લાખ અલગ રાખ્યા હોવાથી, રિટર્નમાં જ આ વિકલ્પનો ઉપયોગ કરવાથી તેને માન્ય વિકલ્પ તરીકે ગણવો જોઈએ. સીઆઈટી (અપીલ્સ) એ આ દલીલ સ્વીકારી લીધી, જે ઢ્રષ્ટિકોણ આવકવેરા એપેલેટ ટ્રિબ્યુનલ તેમજ હાઈકોર્ટ દ્વારા પણ માન્ય રાખવામાં આવ્યો છે.

૮. જ્યાં સુધી આ પાસાંનો સંબંધ છે, એટલે કે કરદાતા દ્વારા દાખલ કરાયેલા રિટર્નમાં વિકલ્પ પસંદ કરવાનો સંબંધ છે, અમારો એવો અભિપ્રાય છે કે હાઈકોર્ટ અને નીચેની સત્તાવાળાઓ તેમના અભિગમમાં સાચા છે. કાયદામાં વિકલ્પ પસંદ કરવાની કોઈ ચોક્કસ પદ્ધતિનો ઉલ્લેખ નથી. ઉક્ત વિકલ્પ રિટર્ન ફાઈલ કરતાં પહેલાં પસંદ કરવાનો હોય છે. અમારા મતે, જો રિટર્ન ફાઈલ કરવામાં આવે ત્યારે વિકલ્પ પસંદ કરવામાં આવે, તો તેને અધિનિયમની કલમ ૧૧ માં સમાવિષ્ટ જોગવાઈઓને અનુરૂપ અને તેનું પાલન કરતો ગણવામાં

આવશે.

૯. જો કે, અમને જણાય છે કે ત્યારબાદ સીઆઈટી (અપીલ્સ) એ ભૂલ કરી હતી. અધિનિયમની કલમ ૧૧(૧)(એ) ની જોગવાઈઓ મુજબ જે રકમ ટ્રસ્ટના હેતુઓ માટે વાસ્તવમાં લાગુ કરવામાં આવી છે અને ખર્ચવામાં આવી છે તે મંજૂર કરવાની હોય છે. વાસ્તવિક ખર્ચ જે રૂ. ૪૭,૨૭,૫૩૩/- કરવામાં આવ્યો હતો તે આકારણી અધિકારી દ્વારા પણ મંજૂર કરવામાં આવ્યો હતો. ઉપરોક્ત જોગવાઈ કરદાતાને તે જ વર્ષમાં ખર્ચ ન થયો હોય અને તે સંદર્ભમાં વિકલ્પ પસંદ કરવામાં આવ્યો હોય તો વધુ રકમ અલગ રાખવા માટે પણ હકદાર બનાવે છે. જો કે, જ્યાં સીઆઈટી (અપીલ્સ) એ ભૂલ કરી છે તે એ છે કે તેમણે તે જોગવાઈની અવગણના કરી જે કરદાતાને માત્ર ૨૫% ની હદ સુધી જ આવો વિકલ્પ પસંદ કરવા માટે હકદાર બનાવે છે. પ્રસ્તુત કેસમાં, કરદાતાએ રૂ. ૩૨ લાખની રકમ અલગ રાખવાનો વિકલ્પ પસંદ કર્યો હતો જે ૨૫% કરતાં વધુ હતો. કુલ આવક રૂ. ૯૯,૪૧,૨૨૧/- હતી અને તેના ૨૫% રૂ. ૨૪,૮૫,૩૦૫/- થશે. આમ, નિર્દેશ આપ્યા મુજબ સમગ્ર રૂ. ૩૨ લાખની રકમ મંજૂર કરી શકાઈ ન હોત. આ પાસું હાઈકોર્ટ દ્વારા પણ ધ્યાને લેવામાં આવ્યું નથી. કપાત તરીકે કોઈ વધુ રકમ મંજૂર કરી શકાય નહીં અને સમગ્ર આવકને આવકવેરામાંથી મુક્ત તરીકે કેવી રીતે ગણવામાં આવે છે તે અમે સમજી શકતા નથી.

૧૦. અમે, તદનુસાર, હાઈકોર્ટના હુકમને રદ કરીને આ અપીલ મંજૂર કરીએ છીએ અને આકારણી અધિકારીને આ ચુકાદા અનુસાર કરપાત્ર આવકની

પુનઃગણતરી કરવાનો નિર્દેશ આપીએ છીએ.

અપીલ મંજૂર કરવામાં આવી.

This judgment has been translated using an AI-assisted translation tool.

=====

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 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.

=====