

मेसर्स सिंको इण्डस्ट्रीज लिमिटेड

बनाम

आकलन अधिकारी, आयकर, मुंबई और अन्य

(सिविल अपील सं. 4190-4191) वर्ष 2002

13 मार्च, 2008

(न्यायमूर्ति अशोक भान और न्यायमूर्ति जे.एम. पांचाल)

आयकर अधिनियम, 1961-अध्याय VI ए, धारा 80 एचएच, 80 ।
80 बी(5), 71, 72 और 32(2)-निर्धारिती-दो इकाइयाँ चलाने वाली कंपनी
-दोनों इकाइयों ने संबंधित मूल्यांकन वर्षों में लाभ अर्जित किया
-हालांकि, पिछले वर्षों में एक इकाई को नुकसान उठाना पड़ा था
-अन्तर्गत धारा 8 एचएच और 80 आई में कटौती की मांग। दोनों इकाइयों
को अलग अलग ट्रीट किया-अधीनस्थ अधिकारियों/अदालतों द्वारा
अस्वीकार-अपील में कहा गया: निर्धारिती कटौती का दावा करने का
हकदार नहीं था। निर्धारिती की सकल कुल आय का निर्धारण पहले
नुकसान को समायोजित करने के बाद किया जाना है, और फिर यदि
सकल कुल आय 'शून्य' है, निर्धारिती कटौती का हकदार नहीं है।

अभ्यास एवं प्रक्रिया- संविधिक प्रावधानों का निर्वचन - निर्धारित:-
जहां उच्च न्यायालयों के प्रमुख बहुमत ने कुछ प्रावधानों की व्याख्या पर

कुछ दृष्टिकोण लिया है, वहां माननीय सर्वोच्च न्यायालय उस दृष्टिकोण के पक्ष में होगा।

अपीलार्थी-निर्धारिती तेल और रसायनों का व्यवसाय में रत एक कम्पनी थी उसके पास अपने-अपने व्यवसाय के लिये इसकी दो इकाइयाँ थी। उसमें दोनों इकाइयों में वर्ष 1990-91 और 1991-92 में मूल्यांकन में लाभ अर्जित किया किन्तु इसे पहले के वर्षों में इसके तेल प्रभाग में नुकसान उठाना पड़ा। निर्धारिती ने धारा 80 एच.एच. और धारा 80 आई आयकर अधिनियम के तहत कटौती का दावा किया, यह दावा करते हुए कि प्रत्येक इकाई को अलग से ट्रीट किया जाना चाहिये और तेल विभाजन में हुए नुकसान का अलग से ट्रीट किया जाना चाहिए और प्रावधानों के तहत कटौती के प्रश्न पर विचार करते हुए तेल विभाजन में पहले के वर्षों में हुए नुकसान को रासायनिक विभाजन के मुनाफे के साथ समायोजित नहीं किया जाना चाहिये। मूल्यांकन अधिकारी अपीलीय प्राधिकरणों / न्यायालयों जिसमें उच्च न्यायालय भी है ने अभिनिर्धारित किया कि निर्धारिती अध्याय 6 ए के तहत कटौती को स्वीकृत करने से पहले सकल कुल आय को पहले के वर्षों में हुए व्यावसायिक नुकसान को आय के विरुद्ध समायोजन करते हुए निर्धारित किया जाना चाहिए। यदि परिणामी आय 'शून्य' है, तो निर्धारिती अध्याय 6 ए के तहत कटौती का दावा नहीं कर

सकता है इसलिए वर्तमान अपील है। अन्य अपीलें भी समान प्रश्न उठाती हैं।

अदालत ने याचिकाओं को खारिज किया।

अभिनिर्धारित 1.1 निर्धारिती की सकल कुल आय सर्वप्रथम नुकसान आदि को समायोजित करने के बाद, इसका निर्धारण करना होगा और यदि निर्धारिती की सकल कुल आय 'शून्य' है तो निर्धारिती 6ए आयकर अधिनियम के तहत कटौती का हकदार नहीं होगा। उच्च न्यायालय का यह अभिनिर्धारित करना उचित है कि सकल कुल आय का निर्धारण पिछले वर्षों के व्यावसायिक नुकसान को आय में समायोजन करने के बाद होनी चाहिए और यदि परिणामी आय ' ' , तो निर्धारिती अध्याय 6ए के तहत कटौती का दावा नहीं कर सकता है।

1.2 यदि निर्धारिती की सकल आय 'शून्य' के रूप में निर्धारित की जाती है तब आय गणना में अध्याय 6ए के तहत कटौती की अनुमति दी जाने का कोई प्रश्न ही नहीं रहता है। मूल्यांकन अधिकारी को धारा 71 के प्रावधानों के तहत एक मद से दूसरे मद में आय के विरुद्ध हानि समायोजन और धारा 72 के तहत व्यावसायिक हानि को आगे ले जाने और समायोजन करने का प्रावधान करती है। धारा 32(2) किसी विशेष वर्ष के अवशोषित न किए गए मूल्यह्रास को आगे बढ़ा ले जाने और समायोजित कर देने का प्रावधान करती है। कुल आय की गणना करते

समय आगे बढ़ाए गए नुकसान और मूल्यहास को समायोजित किया जावे और उसके बाद निर्धारण अधिकारी को निर्धारिती की सकल कुल आय का निर्धारण करना होता है। धारा 80ए की उपधारा (2) विशेष रूप से अधिनियमित करती है कि अध्याय 6ए के तहत कटौतियों का कुल योग निर्धारिती की सकल कुल आय से अधिक नहीं होना चाहिए। यदि सकल कुल राशि आय को पिछले वर्षों के नुकसान के समायोजन के कारण शुद्ध नुकसान या 'शून्य पाया जाता है, तब इस अध्याय के तहत कोई कटौती की अनुमति नहीं दी जा सकती है।

1.3 धारा 80बी का खंड (5) 'सकल कुल आय' अभिव्यक्ति को परिभाषित करता है जिसका अर्थ अधिनियम के अध्याय 6ए के तहत कोई कटौती करने से पहले अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार गणना की गई कुल आय है। इसलिए, यह इस प्रकार है, कि अध्याय 6ए के तहत कटौती केवल तभी दी जा सकती है जब सकल कुल आय सकारात्मक हो और नकारात्मक न हो। अधिनियम की धारा 80ख के खंड (5) का प्रभाव यह है कि सकल कुल आय गणना (1) उचित संगणना प्रावधानों के तहत कटौती करके प्राप्त की जाएगी, (ii) व्यक्तिगत कुल आय में धारा 60 से 64 के तहत आय, यदि कोई हो, को मिलाकर शामिल करना, (iii) इन्ट्रा हैड और/ इन्टर हैड हानियों को समायोजित करना और (iv) अग्रेषित किये

गये नुकसान और अवशोषित मूल्यहास आदि को समायोजित करने के बारे में।

1.4 तर्क यह है कि धारा 80-1(6) के तहत औद्योगिक उपक्रम से प्राप्त लाभ को दूसरे से हुए नुकसान के विरुद्ध समायोजित नहीं किया जा सकता है और लाभ की गणना इस तरह की जानी चाहिए जैसे कि लाभ कमाने वाला औद्योगिक उपक्रम आय का एकमात्र स्रोत था, जिसका कोई महत्व नहीं है। यदि इस तरह की व्याख्या को स्वीकार कर लिया जाता है तो यह लगभग अधिनियम की धारा 80। (2) के प्रावधान को निरर्थक बना देगी। यह सच है कि धारा 80-1(6) के तहत कटौती की गणना के उद्देश्य से किसी एक इकाई में हुए नुकसान को ध्यान में नहीं रखा जा सकता है क्योंकि उपधारा 6 में विचार किया गया है कि केवल लाभ को ही ध्यान में रखा जाएगा। यदि यह आय का एकमात्र स्रोत होता। तथापि, धारा 80। (2) और धारा 80बी(5) प्रकृति में घोषणात्मक है। वे अध्याय 6 ए में आने वाली सभी धाराओं पर लागू होते हैं। वे कटौती की कुल राशि पर एक सीमा लगाते हैं और इसलिये धारा 80-1(6) में गैर अस्थिर खंड धारा 80ए (2) और 80बी(5) के संचालन को प्रतिबंधित नहीं कर सकते हैं जो विभिन्न क्षेत्रों में संचालित होते हैं। धारा 80-1(6) कटौती की वास्तविक गणना से सम्बन्धित है जबकि 80-1(1) निर्धारिती की कुल आय पर पहुंचने के लिये ऐसी कटौतियों के लिये दिये जाने वाले उपचार से

सम्बन्धित है और इसलिये धारा 80-1(1) की व्याख्या करते समय जो सकल कुल आय को भी सन्दर्भित करता है धारा 80बी(5) में परिभाषित अभिव्यक्ति "सकल कुल आय" को पढ़ना होगा। इसलिये इस न्यायालय की राय है कि उच्च न्यायालय का यह मानना न्यायसंगत था कि तेल प्रभाग से होने वाले नुकसान को, सकल कुल आय के निर्धारित किये जाने से पहले, समायोजित किया जाना आवश्यक था और यदि सकल कुल आय शून्य थी तो निर्धारिती अध्याय 6 ए के तहत कटौती का दावा करने का हकदार नहीं था जिसमें धारा 80-1 शामिल है।

1.5 उच्च न्यायालयों के प्रमुख बहुमत में यह विचार किया है कि निर्धारिती की सकल कुल आय की गणना करते समय हुए नुकसान को समायोजित किया जाना चाहिए और यदि निर्धारिती की सकल कुल आय 'शून्य है तो निर्धारिती अध्याय 6 ए के तहत कटौती का हकदार नहीं होगा। अधिनियम में यह अच्छी तरह से तय है कि जहां अधिकांश उच्च न्यायालयों के प्रमुख बहुमत ने कुछ प्रावधानों की व्याख्या पर निश्चित दृष्टिकोण अपनाया है, सर्वोच्च न्यायालय प्रमुख दृष्टिकोण के पक्ष में होगा।

सी.आई.टी.वी. कोटागिरी औद्योगिक सहकारी समिति। टी फैक्ट्री 1997 (224) आई.टी.आर. 604 (एस.सी.) पर विचार किया। आयकर आयुक्त, तमिलनाडू, iii मद्रास बनाम मद्रास मोटर्स (पी) लिमिटेड 1984 (150 आई.टी.आर.) 150, आयकर आयुक्त बनाम मिड्डा राम 1984

टैक्समैन पेज 23, आयकर आयुक्त, पश्चिम बंगाल-ii, कलकत्ता बनाम बंगाल असम स्टीमशिप कंपनी लिमिटेड 1985 (155) आई.टी.आर. 26, जी.एथरैटन और कंपनी बनाम आय कर आयुक्त 1987 (165) आई.टी.आर. 527, आय कर आयुक्त बॉम्बे सिटी iii बॉम्बे बनाम मर्केटाइल बैंक लिमिटेड 1988 (169) आई.टी.आर. 44, आयकर आयुक्त बनाम रामबल (पी.) लिमिटेड 1988 (169)

आईटीआर 50; ओरिएंट पेपर मिल्स लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त 1986 (158) आई.टी.आर. 695; आयकर आयुक्त बनाम सुंदरवेल मैच इण्डस्ट्रीज (पी) लिमिटेड 2000 (245) आईटीआर 605; आयकर आयुक्त बनाम नीमा स्पेसिफिक फैमिली ट्रस्ट 2001 (248) आईटीआर 29; आयकर आयुक्त बनाम आतम बल्लभ फाइनेंस प्रा. लिमिटेड 2002 (258) आईटीआर 485; आईपीसीए लेबोरेटरी लिमिटेड बनाम उप आयकर आयुक्त, मुंबई 2004 (12) एससीसी 742; आयकर आयुक्त बनाम लकी लेबोरेटरीज लिमिटेड 2006 (284) आईटीआर 435 (ऑल); आयकर आयुक्त एवं अन्य. बनाम आर.पी.जी. टेलीकॉम लिमिटेड 2007 (292) आईटीआर 355-संदर्भित।

सिविल अपीलिय क्षेत्राधिकार - सिविल अपील संख्या 4190-4191 वर्ष 2002

उच्च न्यायालय बॉम्बे के दिनांक 23.7.2001 के अंतिम निर्णय और आदेश की अपील आई.टी.ए. क्रमांक 592/2000.

संलग्न

सिविल अपील संख्या 4192-4193 वर्ष 2002

अपीलकर्ता की ओर से - मनीष सिंघवी (अशोक के. महाजन की ओर से)।

प्रत्यर्थी की ओर से - मोहन परासरन, ए.एस.जी., के. राधाकृष्णन, आशा जी. नायर और के.के. सेंथिलवेलन (बी.वी. बलराम दास के लिए)।

न्यायमूर्ति जे.एम. पंचाल द्वारा न्यायालय का निर्णय सुनाया गया

1. ये अपीलें आयकर अपील संख्या 591/2001 और 592/2002 में बंबई उच्च न्यायालय की खण्ड पीठ द्वारा दिए गए 23 जुलाई 2001 के उस फैसले के खिलाफ की गयी जिनसे निर्धारण अधिकारी द्वारा व्यक्त की गयी राय आयकर आयुक्त (अपील) मुंबई व आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण मुंबई बेंच, बी द्वारा पुष्टि की गई। अधिनियम के अध्याय 6 ए के तहत कटौती से पहले सकल कुल आय, पूर्व वर्ष के व्यावसायिक घाटे को आय में समायोजित कर, अभिनिश्चित की जायेगी और यदि परिणामिक आय 'शून्य' है तो निर्धारित आयकर अधिनियम 1948 के अध्याय 6 ए के तहत कटौती का दावा नहीं कर सकता है। निर्णय बरकरार रखा गया।

2. चूंकि सभी अपीलें कानून और तथ्य के सामान्य प्रश्न उठाती हैं इसलिए यह न्यायालय उन्हें इस सामान्य निर्णय द्वारा निर्णित करने का प्रस्ताव करता है।

3. प्रकरण के रिकार्ड से सामने आये तथ्य इस प्रकार हैं:-

अपीलकर्ता बहस निर्धारित भारतीय कंपनी अधिनियम 1956 के प्रावधानों के तहत निगमित एक कंपनी है। यह तेल और रसायनों के व्यवसाय में लगी हुई है। इसकी राजस्थान के सिरोही जिले में तेल प्रभाग की एक ईकाई है। इसका जोधपुर में एक रासायनिक प्रभाग भी है। अपीलकर्ता ने आकंलन वर्ष 1990-91 व 1991-92 में दोनों ईकाईयों में लाभ अर्जित किया था हालांकि अपीलकर्ता को पहले के वर्षों में तेल प्रभाग में नुकसान हुआ था। अपीलकर्ता ने अधिनियम की धारा 80 एचएच और 80 ए के तहत कटौती का दावा किया। यह दावा करते हुए कि प्रत्येक ईकाई को अलग से व्यवहार किया जाना चाहिये और पहले के वर्षों में तेल प्रभाग में हुआ नुकसान रासायनिक प्रभाग के मुनाफे के खिलाफ समायोजन योग्य नहीं है। इस प्रश्न को तर्क में रखते हुए क्या धारा 80 एचएच व 80 ए के तहत कटौती अनुज्ञेय है? निर्धारण अधिकारी ने पाया कि अध्याय 6 ए की कटौती से पहले अपीलकर्ता की सकल कुल आय शून्य थी इसलिए उन्होंने निष्कर्ष निकाला कि निर्धारित अध्याय 6 ए के तहत कटौती के लाभ का हकदार नहीं था। व्यथित महसूस करते हुए अपीलकर्ता ने इन

मामलों को आयकर आयुक्त (अपील) बी मुम्बई के समक्ष अपील में उठाया जिन्होंने इसे खारिज कर मूल्यांकन अधिकारी के दृष्टिकोण की पुष्टि की इसलिए अपील दायर की। टिब्यूनल ने माना कि अध्याय 6ए के तहत आने वाली किसी भी धारा के तहत कटौती की अनुमति देने से पहले अपीलकर्ता की सकल कुल आय की गणना अधिनियम के अनुसार की जानी चाहिये और पहले के व्यवसायिक घाटे की समायोजन के बाद अपीलकर्ता की सकल कुल आय यदि शून्य थी अपीलकर्ता अधिनियम की धारा 80 एचएच या 80आइ के तहत किसी भी कटौती का हकदार नहीं। न्यायाधिकरण ने अपीलार्थी द्वारा दायर अपीलों को खारिज कर दिया। इसके बाद, अपीलार्थी ने अधिनियम की धारा 260ए के तहत उच्च न्यायालय के अधिकार क्षेत्र की इन अपीलों को दायर किया। उच्च न्यायालय ने 23 जुलाई, 2001 के निर्णय द्वारा इसे खारिज कर दिया है।

4. इस न्यायालय ने पक्षों के विद्वान अधिवक्ताओं को बहुत विस्तार से सुना है। इस न्यायालय ने अपील का हिस्सा रहे दस्तावेजों पर भी विचार किया।

5. तर्क यह कि अपीलार्थी ने विचाराधीन मूल्यांकन वर्षों के दौरान दो ईकाइयों से लाभ अर्जित किया और इसलिए पिछले वर्षों में तेल ईकाइ को हुए नुकसान को, अधिनियम की धारा 80-1 के तहत कटौती के अनुदान के

प्रश्न पर विचार करते हुए दोनों प्रभागों के लाभों के खिलाफ समायोजित नहीं किया गया, इसे स्वीकार नहीं किया जा सकता है।

6. अपीलार्थी द्वारा उठाये गये विवाद को हल करने के लिए, अधिनियम के सुसंगत प्रावधानों का उल्लेख करना लाभप्रद होगा:

"धारा 80 ए (1) किसी निर्धारित कुल आय संगणित करने में उसकी सकल कुल आय में से वे कटौतियां जो धारा 80 ग से 80 प तक में विनिर्दिष्ट हैं इस अध्याय के उपबंधों के अनुसार और अधीन अनुज्ञात की जाएगी।

(2) इस अध्याय के अधीन कटौतियों की संकलित रकम निर्धारित की सकल कुल आय से किसी भी दशा में अधिक नहीं होगी।

(3) जहाँ, किसी व्यक्ति संगम या व्यष्टि निकाय की कुल आय की संगणना करने में, धारा 80 जी या धारा 80 जी जी ए या धारा 80 जी जी सी या धारा 80 एच एच या धारा 80 एच एच ए या धारा 80 एच एच बी या धारा 80 एच एच सी या धारा 80 एच एच डी या धारा 80 आई या धारा 80 आई ए या धारा 80 आई बी या धारा 80 आई सी या धारा 80 आई डी या धारा 80 आई ई या धारा 80 जे या

धारा 80 जे जे के अधीन कोई कटौती अनुज्ञेय है वहां व्यक्ति संगम या व्यष्टि निकाय के सदस्य की कुल आय की संगणना करने में उसी धारा के अधीन कोई कटौती व्यक्ति संगम या व्यष्टि निकाय की आय में ऐसे सदस्य के अंश के संबंध में नहीं की जाएगी।

धारा 80 ख (5) सकल कुल आय से वह कुल आय अभिप्रेत है जो इस अध्याय के अधीन कोई कटौती करने से पूर्व इस अधिनियम के उपबंधों के अनुसार संगणित की गई है।

धारा 80 झ (6) इस अधिनियम के किसी अन्य उपबंध में किसी बात के होते हुए भी आरंभिक निर्धारण वर्ष के ठीक आगामी निर्धारण वर्ष या पश्चातवर्ती निर्धारण वर्ष के लिए उपधारा (1) के अधीन कटौती की मात्रा का अवधारण करने के प्रयोजनों के लिए किसी औद्योगिक उपक्रम या पौत या होटल के कारबार या समुद्रगामी जलयानाें या अन्य शक्ति चलित यानों की मरम्मत के बराबर से व्युत्पन्न लाभ और अभिलाभ की, जिसको उपधारा (1) के उपबंध लागू होते हैं, संगणना इस प्रकार की जाएगी मानो आरम्भिक निर्धारण वर्ष या जिसके लिए अवधारण किया जाना है निर्धारण वर्ष तक और उसके सहित प्रत्येक पश्चातवर्ती निर्धारण वर्षों से

सुसंगत पूर्व वर्षों के दौरान ऐसा औद्योगिक उपक्रम पोत या होटल का कारबार या समुद्रगामी जलयानों या अन्य शक्ति चालित यानों की मरम्मत का कारोबार निर्धारिती की आय का एकमात्र स्रोत हो।"

7. धारा 80ए, जैसा कि मूल रूप से वित्त अधिनियम 1965 द्वारा जोड़ा गया है, दिनांक 1.4.1969 प्रभावी है यह एक अलग विषय से सम्बन्धित है जैसे जीवन बीमा प्रिमियम, वार्षिकियां, योगदान और भविष्य निधि आदि में संबंध में कटौती। वित्त(सं 2) अधिनियम 1967 प्रभावी 1.4.1968 के माध्यम से वर्तमान धारा का प्रतिस्थापन कानून की पुस्तक में हुआ। इस धारा में साम्मलन, प्रतिस्थापन, लोप के माध्यम से समय समय पर कई परिणामी संशोधन हुए हैं। धारा 80ए की उपधारा (1) में कहा गया है कि किसी निर्धारिती की कुल आय की गणना करते समय, उसकी सकल कुल आय से धारा 80सी से 80यू में विनिर्दिष्ट कटौती की अनुमति दी जाएगी।

इस धारा ने 'सकल कुल आय' की एक नई अवधारणा पेश की है जो कुल आय अर्थात् शुद्ध या कर योग्य आय से उसे निर्धारित भिन्नता प्रदान करती है। धारा 80ख का खंड (5) अभिव्यक्ति 'सकल कुल आय' को परिभाषित करता है जिसका अर्थ अधिनियम के अध्याय 6ए के तहत कोई भी कटौती करने से पहले अधिनियमों के प्रावधानों के अनुसार गणना की

गई कुल आय है। इसलिए, कि अध्याय 6 ए के तहत कटौती तब केवल दी जा सकती है। यदि सकल कुल आय सकारात्मक है और नकारात्मक नहीं है।

8. यदि निर्धारिती की सकल कुल आय शून्य के रूप में निर्धारित की जाती है तब कुल आय की गणना में अध्याय 6 ए के तहत किसी भी कटौती की अनुमति देने का कोई सवाल ही नहीं है। निर्धारण अधिकारी को धारा 71 के प्रावधानों को ध्यान में रखना होगा। जिसमें एक मद से होने वाले नुकसान को दूसरी मद से होने वाली आय से समायोजन करने का प्रावधान है और धारा 72 व्यावसायिक नुकसान को आगे बढ़ाने और समायोजित करने का प्रावधान करती है। धारा 32(2) किसी विशेष वर्ष के अवशोषित मूल्य ह्रास को आगे बढ़ाने और समायोजित करने का प्रावधान करती है। उपरोक्त प्रावधानों का प्रभाव यह है कि कुल आय की गणना करते समय आगे बढ़ाये गये नुकसान और मूल्य ह्रास को समायोजित करना होगा और उसके बाद मूल्यांकन अधिकारी को निर्धारिती की सकल कुल आय की गणना करनी होगी। धारा 80 क की उप-धारा (2) विशेष रूप से अधिनियमित करता है कि अध्याय 6 ए के तहत कटौती का कुल योग निर्धारिती की सकल कुल आय से अधिक नहीं होना चाहिए। यदि सकल कुल आय पिछले वर्ष के घाटे के समायोजन के कारण शुद्ध हानि या शून्य पाई जाती है तो इस अध्याय के तहत कोई कटौती की अनुमति नहीं दी

जा सकती है। जैसा कि पहले देखा गया है, धारा 80बी का खंड (5) अभिव्यक्ति 'सकल कुल आय' को परिभाषित करता है जिसका अर्थ है अध्याय 6 ए के तहत कोई कटौती किये बिना अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार गणना की गई कुल आय है। अधिनियम की धारा 80बी के खंड (5) का प्रभाव यह है कि सकल कुल आय गणना करने के बाद इस प्रकार प्राप्त होगी-

निम्नलिखित है:

- (i) उचित संगणना प्रावधान के तहत कटौती करना।
 - (ii) व्यक्ति की कुल आय में, धारा 60 से धारा 64 के अधीन आय, यदि कोई हो शामिल है।
 - (iii) इन्ट्रा हेड और/या इन्टर हेड घाटे को समायोजित करना
- (iअ) अग्रेषित किये गये अनावशोषित घाटे और अनावशोषित मूल्यह्रास का समायोजन आदि।

9. सी.आई.टी. बनाम कोटागिरी औद्योगिक सहकारी समिति टी फैक्ट्री (1997) 224 आई.टी.आर. 604 (एस.सी.) प्रतिवादी एक सहकारी समिति था। इसने खरीदे गए चाय के पत्तों से चाय के निर्माण और बिक्री और

सदस्यों की कृमि खाद की खरीद और आपूर्ति का व्यवसाय किया। इसे अन्य सहकारी समितियों के साथ निवेश से लांभाश से भी आय प्राप्त हो रही थी। निर्धारण वर्ष 1972-73 के लिए प्रासंगिक पिछले वर्ष में निर्धारिती ने कुल 85,150 रूपये की आय अर्जित की थी। पिछले वर्ष का घाटा जिसे उक्त निर्धारण वर्ष के लिए आगे बढ़ाया वह 1,82,744 रूपये था। निर्धारिती ने अन्तर्गत धारा 80-पी. 2 के तहत 85,150 रूपये की आय में से 53,386 रूपये की कटौती का दावा किया। आई. टी.ओ. ने सबसे पहले पिछले वर्षों में उन घाटों को समायोजित किया, जिन्हें कि आय के विरुद्ध आगे बढ़ाया गया था। चूंकि घाटा आय से अधिक था इसलिये उन्होंने माना धारा 80-पी के तहत कोई कटौती स्वीकार नहीं थी। इस दृष्टिकोण को अपील प्राधिकारी द्वारा स्वीकार नहीं किया गया। अपीलीय प्राधिकारी के निर्णय की आयकर अपीलीय अधिकरण व उच्च न्यायालय द्वारा पुष्टि की गयी थी। उच्च न्यायालय के फैसले को पलटते हुए सर्वोच्च न्यायालय ने माना है कि अध्याय 6 ए के प्रयोजन के लिए धारा 80 बी के खंड 5 में 'सकल कुल आय' अभिव्यक्ति को परिभाषित करने वाले स्पष्ट प्रावधान को ध्यान में रखते हुए सकल कुल आय, अंतर्गत धारा 80 पी के तहत कटौतियों को अनुमत करने से पहले धारा 72 के तहत विगत वर्षों में हुए व्यावसायिक घाटों को समायोजित कर अभिनिश्चित की जानी चाहिये। अपीलार्थी की ओर से उठाया गया तर्क यह कि धारा 80-आइ के तहत कटौती सर्वप्रथम अनुमत की जाय और तब उसके बाद अध्याय 6 ए के

तहत कटौती की अनुमति देने से पहले अधिनियम के प्रावधानों के तहत गणना की गई सकल कुल आय पर काम किया जाना चाहिये। तर्क स्वीकार्य नहीं। जैसा कि पहले देखा गया धारा 80ए प्रावधान करती है कि कटौती की अनुमति सकल कुल आय से दी जायेगी जबकि उपधारा 2 सकल कुल आय की कटौती को प्रतिबंधित करती है, इसलिये यह स्पष्ट है कि निर्धारित की सकल कुल आय हानि आदि को समायोजित करने के बाद अधिनियम के अनुसार की जानी है और यदि सकल कुल आय सकारात्मक अभिनिश्चित होती है तब ही अध्याय 6ए के तहत कटौती अनुमत किये जाने का प्रश्न उठता है किन्तु अन्यथा नहीं।

10. यह न्यायालय आगे नोटिस करता है कि उच्च न्यायालयों के प्रमुख बहुमत ने यह विचार लिया है कि निम्नलिखित कटौती अधिनियम के अध्याय 6ए के अन्तर्गत तभी उपलब्ध होगी जब सकल कुल आय की गणना अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार कैरी फारवर्ड घाटे और पिछले वर्षों के मूल्यह्रास का समायोजित करने के बाद शून्य नहीं है। कमिश्नर ऑफ इन्कम टेक्स, तमिलनाडू iii, मद्रास बनाम मद्रास मोटर्स (पी) लिमिटेड. (1984) 150 आईटीआर. 150 सकल कुल आय की परिभाषा को नोटिस करने के बाद मद्रास उच्च न्यायालय ने यह अभिनिर्धारित किया कि संसद का आशय है कि अध्याय 6ए के तहत कटौती पर विचार केवल तब किया जाता है जब कुल आय की गणना में धारा 72 के अनुसार

अनावशोषित मूल्यह्रास को समायोजित करने के बाद की जाती है। और इसलिये धारा 72 को निर्धारिती की कुल आय निर्धारित करने से पहले लागू किया जाना चाहिए, यानि अध्याय 6 ए के तहत कटौती की अनुमति देने से पहले। आयकर आयुक्त बनाम मिड्डा राम (1984) भाग 19 टैक्समेन पेज 23 - मद्रास उच्च न्यायालय पुनः यह मत लिया कि धारा 80क और 80ख के प्रावधानों को ध्यान में रखते हुए अध्याय 6 ए के तहत कोई कटौती करने से पहले निर्धारिती की कुल आय की गणना अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार की जानी है, और ऐसी कुल आय को सकल कुल आय के रूप में लेना होगा जिसमें से अध्याय 6 ए के तहत कटौती की अनुमति दी जायेगी। इस प्रकरण में सकल कुल आय जो अवशोषित मूल्यह्रास के समायोजन के उपरान्त शून्य थी इसलिए यह निर्धारित किया कि ऐसा कोई सकारात्मक आंकड़ा नहीं है जिससे अध्याय 6 ए के तहत कटौती की अनुमति दी जा सके। कमिश्नर ऑफ इन्कम टैक्स, वेस्ट बंगाल ii, कलकत्ता बनाम बंगाल, आसाम स्टीमशिप कंपनी लि. (1985) 155 आईटीआर. 26 कलकत्ता उच्च न्यायालय ने निर्णय दिया है कि अधिनियम की धारा 80एल और 80एम के तहत कटौती की अनुमति, धारा 71 एवं 72 के तहत घाटे के समायोजन के बाद दी जानी चाहिए क्योंकि धारा 80ए(2) कुल कटौती की स्वीकार्य राशि को निर्धारिती की सकल कुल आय की राशि तक सीमित करती है, जिसका अर्थ है कि स्वीकार्य कटौती के परिणामस्वरूप, हानि का नकारात्मक आंकड़ा नहीं हो

सकता है। उक्त निर्णय में यह माना गया है कि जहाँ सकल कुल आय को शुद्ध घाटा पाया जाता है वहाँ धारा 80एल और 80एम के तहत किसी भी अतिरिक्त कटौती का कोई सवाल नहीं है। जी. एथर्टन एण्ड कंपनी बनाम कमिश्नर ऑफ इन्कमटेक्स (1987)165 आई.टी.आर. 527 यह माना जाता है कि सकल कुल आय और निर्धारिती की लांभाश आय की गणना अधिनियम के अध्याय 6 ए में निहित धारा 80एम के तहत कोई कटौती किये बिना अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार की जानी थी और यदि सकल कुल आय की गणना हानि के रूप में की गई थी धारा 80एम के तहत निर्धारिती को कोई राहत उपलब्ध नहीं थी। आयकर आयुक्त, बॉम्बे सिटी iii बॉम्बे बनाम मर्केटाइल बैंक लिमिटेड (1988)169 आई.टी.आर.44 धारा 80ए की उपधारा 1, धारा 80ए की उपधारा 2 और धारा 80बी की उपधारा 5 द्वारा परिकल्पित योजना की जाँच करने के बाद कलकत्ता उच्च न्यायालय ने यह निर्धारित किया है कि धारा 80बी(5) द्वारा परिभाषित सकल कुल आय अधिनियम के प्रावधानों के तहत गणना की गई कुल आय है, लेकिन अध्याय 6 ए के तहत कोई कटौती करने से पहले और यदि अध्याय 6 ए के तहत कटौती करने से पहले अधिनियम के तहत गणना की गई कुल आय एक सकारात्मक आंकड़ा पाई जाती है तो क्या अध्याय 6 ए के तहत अनुमत कटौती की जा सकती है। कमिश्नर ऑफ इन्कमटेक्स बनाम रामबल (पी.) लिमिटेड (1988) 169 आई. टी. आर. 50 मद्रास उच्च न्यायालय ने यह विचार किया है कि धारा 80-आई के तहत राहत उपलब्ध

नहीं होगी, यदि अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार पूर्ववर्ती वर्षों में अग्रेषित हानि एवं अनावशोषित मूल्यह्रास के समायोजन के पश्चात् निर्धारित सकल कुल आय की गणना के पश्चात यदि निर्धारित शुद्ध कर योग्य आय शून्य है। ओरिएंट पेपर मिल्स लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त (1986) 158 आई.टी.आर. 695 - कलकत्ता उच्च न्यायालय ने यह विचार किया है कि धारा 80-आई के तहत कटौती सकल कुल आय से अधिक नहीं हो सकती है और यदि सकल कुल आय शून्य या शुद्ध हानि पाई जाती है तो अधिनियम की धारा 80-आई के तहत निर्धारिती कटौती का हकदार नहीं है। उक्त निर्णय में निहित कानून का सिद्धान्त यह है कि अधिनियम की धारा 80ए एक निश्चित सामान्य सिद्धान्त का प्रतिपादन कुल आय की गणना में धारा 80सी से 80यू के तहत कटौती की अनुमति के बाबत करती है। और कुल आय की गणना में निर्धारिती की सकल कुल आय से ऐसी कटौतियों को अनुमति दी जानी है। धारा 80बी के खंड 5 में दी गई सकल कुल आय टर्म की परिभाषा पर ध्यान देने के बाद, अभिकथित निर्णय में यह माना जाता है कि किसी कम्पनी के मामले में कुल आय की गणना (अध्याय 6ए के तहत) किसी भी कटौती को करने से पहले अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार की जाती है। सिद्धान्त के रूप में जो निर्धारित किया गया है वह यह है कि धारा 80ए(2) निर्धारिती की सकल कुल आय की राशि के लिये स्वीकार्य कटौतियों की कुल सीमा को सीमित करती है और इसलिये कटौती भत्ते के परिणामस्वरूप कोई नकारात्मक

आकंड़ा या हानि नहीं हो सकती है और इसलिये जहाँ संबंधित वर्ष में सकल कुल आय शून्य या शुद्ध हानि है तो धारा 80-आई के तहत निर्धारिती किसी भी राहत का हकदार नहीं होगा। आयकर आयुक्त बनाम सुन्दरवेल मैच इण्डस्ट्रीज (प्रा.) लि. (2000) 245 आईटीआर. 605 मद्रास उच्च न्यायालय ने माना है कि धारा 80एबी में पाये गये विशिष्ट प्रावधानों के मद्देनजर, आयकर अधिनियम 1961 की धारा 80 एचएच के तहत कटौती देने से पहले हानि को औद्योगिक उपक्रम के लाभ के विरुद्ध समायोजित किया जाना चाहिये। आयकर आयुक्त बनाम नीमा स्पेसिफिक फ़ैमिली ट्रस्ट (2001) 248 आईटीआर. 29 बॉम्बे उच्च न्यायालय ने माना है कि विधायिका ने कटौती के दावे पर एक सीमा लगाने के लिये धारा 80ए (2) और धारा 80ए (5) पेश की है जो कि यह इंगित करता है कि यदि अध्याय 6ए के तहत कटौती का दावा किया जाना है तो सकल कुल आय ऐसी कटौतियों को अवशोषित करने के लिये पर्याप्त होनी चाहिए यानि यदि सकल कुल आय शून्य है तब धारा 80एचएच और 80आई के तहत कटौती का दावा नहीं किया जा सकता, क्योंकि इसका मतलब यह होगा कि कटौती की कुल राशि निर्धारिती की सकल कुल आय से अधिक होगी। आयकर आयुक्त बनाम अतम बल्लभ फाईनेंस प्रा.लि. (2002) 258 आईटीआर. 485 धारा 80बी(5) के तहत दी गई सकल कुल आय की परिभाषा को ध्यान में रखते हुए दिल्ली उच्च न्यायालय ने माना है कि आय की गणना करते समय सभी आवश्यक प्रावधानों को लागू करना है

और उसके बाद ही कटौती की अनुमति दी जानी चाहिए। आईपीसीए. लेबोरेटरी लि. बनाम उप आयकर आयुक्त मुंबई (2004) 12 एससीसी. 742 अपीलार्थी निर्यात गृह प्रमाणपत्र का धारक था। इसने स्वनिर्मित वस्तुओं के साथ साथ सहायक निर्माताओं द्वारा निर्मित वस्तुओं का भी निर्यात किया। इसने स्वनिर्मित वस्तुओं के निर्यात से लाभ कमाया था और व्यापारिक वस्तुओं के निर्यात से हानि उठानी पड़ी थी। मूल्यांकन वर्ष 1996-97 के लिये अपने रिटर्न में, इसने धारा 80 एचएचसी के तहत कटौती का दावा करते हुए कहा कि दो प्रकार के निर्यात से प्राप्त लाभ पर अलग से विचार किया जाना चाहिये और एक के संबंध में प्राप्त लाभ को नकारा नहीं जा सकता है या दूसरे से होने वाले नुकसान के मुकाबले समायोजित नहीं किया जा सकता है। अपील को खारिज करते हुए सर्वोच्च न्यायालय ने फैसला सुनाया कि हालांकि धारा 80 एचएचसी को निर्यात घरानों को प्रोत्साहन प्रदान करने के उद्देश्य से शामिल किया गया है। यदि हानि होती है तो धारा 80 एचएचसी (1) या (3) के तहत कोई कटौती उपलब्ध नहीं होगी। जो माना जाता है वह यह है कि सकारात्मक लाभ के आंकड़े पर पहुंचने पर लाभ और हानि दोनों पर विचार करना होगा और यदि शुद्ध आंकड़ा सकारात्मक लाभ है तब निर्धारित कटौती का हकदार होगा लेकिन यदि शुद्ध आंकड़ा एक हानि है तो निर्धारित कटौती का हकदार नहीं होगा। आयकर आयुक्त बनाम लक्की लेबॉरेट्रीज लि. (2006) 284 आई.टी.आर 435 (ऑल)- अभिनिर्धारित किया कि अधिनियम की धारा 80 ए(1) में

कहा गया है किसी निर्धारिती की कुल आय की गणना करने में उसकी सकल आय में से वे कटौतियां जो धारा 80 सी से 80 यू में विनिर्दिष्ट हैं इस अध्याय के उपबंधों के अनुसार और अधीन अनुज्ञात की जाएगी, और धारा 80 ए की उपधारा (2) प्रावधान करती है इस अध्याय के अधीन कटौतियों की संकलित रकम निर्धारिती की सकल कुल आय से किसी भी दशा में अधिक नहीं होगी। और इसलिए धारा 80 एचएच और 80 आई के अन्तर्गत कुल कटौतिया निर्धारिती की सकल कुल आय से अधिक नहीं होगी। आयकर आयुक्त एवं अन्य बनाम आर.पी.जी. टेलीकॉम लिमि. (2007) 292 आईटीआर. 355 कर्नाटक उच्च न्यायालय ने माना है कि आयकर अधिनियम 1961 की धारा 80 एबी, अधिनियम के अध्याय 6 ए के तहत कटौती के उद्देश्य से अन्य सभी धाराओं पर हावी होगी और कंपनी की सकल कुल आय की गणना करते समय एक 6 ए ईकाई से नुकसान को अन्य प्राथमिकता ईकाई के लाभ के विरुद्ध समायोजित करना पड़ता है। और यदि परिणामी सकल कुल आय शून्य है तो निर्धारिती अध्याय 6 ए के तहत कटौती का दावा नहीं कर सकता है।

11. उपरोक्त चर्चा से यह स्पष्ट हो जाता है कि उच्च न्यायालयों के प्रमुख बहुमत ने यह विचार किया है कि निर्धारिती की सकल आय की गणना करते समय हुये नुकसान को समायोजित करना होगा और यदि निर्धारिती की सकल कुल आय शून्य है तो निर्धारिती अधिनियम के

अध्याय 6 ए के तहत कटौती का हकदार नहीं होगा। यह अच्छी तरह से स्थापित है कि जहाँ उच्च न्यायालयों के प्रमुख बहुमत ने कुछ प्रावधानों की व्याख्या पर निश्चित दृष्टिकोण अपनाया है, सर्वोच्च न्यायालय प्रमुख दृष्टिकोण के पक्ष में होगा। इसलिये इस न्यायालय की राय है कि उच्च न्यायालय का यह मानना उचित था कि अध्याय 6 ए के तहत कटौती की अनुमति देने से पहले, सकल कुल आय का निर्धारण आय के विरुद्ध पिछले वर्षों के व्यावसायिक घाटे को समायोजन करके किया जाना चाहिए और यदि परिणामी आय शून्य है तो निर्धारिती अध्याय 6 ए के तहत कटौती का दावा नहीं कर सकता।

12. यह तर्क कि धारा 80 आई (6) के तहत एक औद्योगिक उपक्रम से प्राप्त लाभ को दूसरे से हुये नुकसान के विरुद्ध समायोजित नहीं किया जा सकता है और लाभ की गणना इस तरह से की जानी चाहिए जैसे कि लाभ कमाने वाला औद्योगिक उपक्रम ही आय का एकमात्र स्रोत हो। इसका कोई महत्व नहीं है। धारा 80 आई (1) बताती है कि जहां निर्धारिती की सकल कुल आय में प्राथमिकता वाले उपक्रम/ईकाई/डिवीजन से प्राप्त कोई भी लाभ शामिल है, तो निर्धारिती की आय की गणना करते हुए, ऐसे लाभ से 20% के बराबर एक राशि की कटौती की जाती है। धारा 80-आई (1) उन परिस्थितियों की इंगित करने वाले व्यापक मापदण्डों को निर्धारित करती है। जिनके तहत एक निर्धारिती कटौती का दावा करने का हकदार होगा।

दूसरी ओर धारा 80-आई (6) कटौती की मात्रा के निर्धारण से संबंधित है। धारा 80-आई (6) वह तरीका बताती है जिसमें कटौती की मात्रा की गणना की जाती है। कटौती की मात्रा की ऐसी गणना के बाद संबंधित को धारा 80-आई (1) पर वापस जाना होगा जो स्पष्ट रूप से बताता है कि जहां सकल कुल आय में औद्योगिक उपक्रम से प्राप्त लाभ एवं प्राप्तियां शामिल हैं, जिस पर धारा 80-आई लागू होती है। ऐसे लाभ और प्राप्ति से 20% के बराबर राशि की कटौती की जाएगी। धारा 80-आई (1) में विधि विधायिका द्वारा उपयोग किये गये शब्द कोई भी लाभ शामिल है बहुत महत्वपूर्ण है। जो इंगित करते हैं कि एक निर्धारित की सकल कुल आय में प्राथमिकता उपक्रम से होने वाला मुनाफा शामिल होगा। जबकि धारा 80-आई (6) के तहत कटौती की मात्रा की गणना करते समय, निर्धारण अधिकारी को निःसन्देह अध्याय 6 ए। के तहत कटौती पर पहुंचने के लिये औद्योगिक उपक्रम से प्राप्त मुनाफे को आय का एक मात्र स्रोत मानना होगा। हालांकि इस अदालत ने पाया कि अधिनियम की धारा 80-आई(6) में दिखाई देने वाला गैर-विषयक खण्ड केवल कटौती की मात्रा पर लागू होता है। जबकि धारा 80 ख (5) के तहत सकल कुल आय जिसे धारा 80-आई (1) में भी संदर्भित किया जाता है अधिनियम के तहत प्रदान किये गये तरीके से गणना किये जाने की आवश्यकता होगी जिसमें यह माना गया है कि सकल कुल आय एक औद्योगिक उपक्रम से प्राप्त लाभ के विरुद्ध अन्य प्रभाग के घाटे को समायोजित करने के बाद निकाली जाएगी। यदि आवेदक

द्वारा सुझाई गई व्याख्या को स्वीकार कर लिया जाता है तो यह अधिनियम की धारा 80 ए (2) के प्रावधानों को लगभग निरर्थक बना देगा और इसलिये अपीलकर्ता की ओर से दी गई व्याख्या को स्वीकार नहीं किया जा सकता है। यह सच है कि धारा 80-आई (6) के तहत कटौती की गणना के प्रयोजन के लिये किसी एक इकाई में हुये नुकसान को ध्यान में नहीं रखा जा सकता क्योंकि उपधारा 6 में विचार किया गया है कि केवल लाभ को ही ध्यान में रखा जाएगा जैसे कि यह आय का एकमात्र स्रोत था। हालांकि धारा 80 ए (2) धारा 80 बी (5) प्रकृति में घोषणात्मक हैं। वे अध्याय 6 ए। में आने वाले सभी अनुभागों पर लागू होते हैं। वे कटौती की कुल राशि पर एक सीमा लगाते हैं और इसलिए धारा 80-आई (6) में गैर अस्थिर खंड धारा 80 ए (2) और 80 बी (5) के संचालन को प्रतिबंधित नहीं कर सकता हैं। जो विभिन्न क्षेत्रों संचालित होते हैं। जेसा कि पहले देखा गया है धारा 80-आई (6) कटौती की वास्तविक गणना से संबंधित है जबकि धारा 80-आई (1) निर्धारिती की कुल आय पर पहुंचने के लिए ऐसी कटौतियों के लिये दिए जाने वाले उपचार से संबंधित है। और इसलिये धारा 80-आई (1) की व्याख्या करते समय जो कि सकल कुल आय को भी संदर्भित करती है, धारा 80 बी (5) में परिभाषित अभिव्यक्ति 'सकल कुल आय' को पढना होगा। इसलिये इस न्यायालय की राय है कि उच्च न्यायालय का यह मानना उचित था कि तेल प्रभाग से होने वाले नुकसान को सकल कुल आय निर्धारित करने से पहले समायोजित किया जाना

आवश्यक था और चूंकि सकल कुल आय 'शून्य थी, इसलिये निर्धारिती अध्याय 6ए। के तहत कटौती का दावा करने का हकदार नहीं था जिसमें धारा 80-आई भी शामिल है।

13. उपरोक्त चर्चा से उभरने वाला कानून का प्रस्ताव यह है कि निर्धारिती की सकल कुल आय पहले घाटे आदि को समायोजित करने के बाद निर्धारित की जानी है, और यदि निर्धारिती की सकल कुल आय 'शून्य है तो अधिनियम के अध्याय 6ए। के तहत निर्धारिती कटौती के लिये हकदार नहीं होगा।

14. इसलिए अपीलकर्ता द्वारा दायर की गई अपीलों में कोई दम नहीं है और वे खारिज किये जाने योग्य हैं। तदनुसार, सभी अपीलें विफल हो जाती हैं और खारिज कर दी जाती हैं। जहाँ लागत के संबंध में कोई आदेश नहीं होगा।

अपील खारिज।

यह अनुवाद अनुवादक न्यायिक अधिकारी श्री अमित सहलोट पोक्सो कोर्ट संख्या 02, चित्तौड़गढ़, द्वारा किया गया है।

अस्वीकरण: यह निर्णय पक्षकार को उसकी भाषा में समझाने के सीमित उपयोग के लिए स्थानीय भाषा में अनुवादित किया गया है और किसी अन्य उद्देश्य के लिए इसका उपयोग नहीं किया जा सकता है। सभी व्यावहारिक और आधिकारिक उद्देश्यों के लिए, निर्णय का अंग्रेजी संस्करण ही प्रामाणिक होगा और निष्पादन और कार्यान्वयन के उद्देश्य से भी अंग्रेजी संस्करण ही मान्य होगा।