

आईपीसीए प्रयोगशाला लिमिटेड

वी.

उपायुक्त, आयकर, मुंबई

11 मार्च, 2004

[एस.एन. वरियावा एवं एच. के. सेमा, न्यायाधिपतिगण]

आय कर अधिनियम, 1961]:

धारा 80 एचएचसी-आयकर- कर निर्धारण वर्ष 1996-97-निर्यात व्यवसाय के लिए रखे गए लाभ - पात्रता - स्व-विनिर्मित माल के साथ-साथ व्यापारिक माल के निर्यात संबंध में कटौती - कुल आय की गणना-निर्धारिती, एक निर्यात घराने द्वारा स्व-निर्मित माल के साथ-साथ सहायक निर्माताओं द्वारा निर्मित माल अर्थात् व्यापारी माल का निर्यात किया गया - निर्धारिती ने स्व-निर्मित माल के निर्यात से लाभ प्राप्त किया और व्यापारिक माल के निर्यात से उसे हानि हुआ - निर्धारिती ने सहायक निर्माताओं के पक्ष में अस्वीकरण प्रमाण पत्र जारी किये गये थे -निर्धारिती ने उक्त लाभ की कटौती का दावा किया-कर निर्धारण अधिकारी ने अस्वीकरण को देखते हुए कटौती की अनुमति नहीं दी और यह अभिनिर्धारित किया कि माल के निर्यात से शुद्ध रूप से हानि हुआ था-आदेश की शुद्धता: अभिनिर्धारित किया गया कि धारा 80 एचएचसी(1), 3

(क) और 3 (ख) में "लाभ" शब्द का अर्थ है सकारात्मक लाभ-सकारात्मक लाभ की गणना करने में स्वनिर्मित माल के साथ-साथ व्यापारिक माल के भी निर्यात से होने वाले लाभ और हानि दोनों को विचार में लिया जाना होगा -यदि शुद्ध रूप से लाभ प्राप्त होता है, तो निर्धारिती कटौती किये जाने के लिये हकदार है -यदि शुद्ध रूप से हानि होती है, तो निर्धारिती कटौती किये जाने का हकदार नहीं है।

धारा 80 एबी - इसका दायरा और परिधि: निर्धारित किया गया कि धारा 80 एबी अधिनियम के अध्याय 06 क के अन्य सभी प्रावधानों के उपर प्रभाव रखेगी- अतः धारा 80 एचएचसी धारा 80 एबी से शासित होगी।

धारा 80 एचएचसी(1) परंतुक-अस्वीकरण का कुल कारोबार पर प्रभाव-अभिनिर्धारित किया गया: एक अस्वीकरण एक निर्यात घराने को कटौती करने में सक्षम बनाता है-यह, किसी भी तरह से, एक निर्यात घराने के कारोबार को कम नहीं करता है - कुल आय की गणना में पूरे कारोबार को हिसाब में शामिल किया जाता है, भले ही एक अस्वीकरण दिया गया हो।

शब्द और वाक्यांश:

"लाभ"- का अर्थ - आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 80 एचएचसी के संदर्भ में।

अपीलार्थी, एक निर्यात गृह, द्वारा स्व-निर्मित माल के साथ-साथ सहायक निर्माताओं द्वारा निर्मित माल अर्थात् व्यापारिक माल का निर्यात किया गया। अपीलार्थी ने स्वनिर्मित माल के निर्यात से लाभ प्राप्त किया और व्यापारिक माल के निर्यात से हानि उठाया। अपीलार्थी ने कर निर्धारण वर्ष 1996-97 के लिए उक्त लाभ के संबंध में आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 80 एचएचसी के तहत कटौती का दावा किया। यह पाया गया कि अपीलार्थी ने व्यापारिक माल के संपूर्ण निर्यात के संबंध में सहायक निर्माताओं के पक्ष में अस्वीकरण प्रमाण पत्र जारी किए थे। अतः कर निर्धारण अधिकारी ने अभिनिर्धारित किया कि माल के निर्यात से शुद्ध हानि हुआ है और कटौती की अनुमति नहीं दी। आयुक्त (अपील), आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण और उच्च न्यायालय ने अपीलार्थी द्वारा दायर अपीलों को खारिज कर दिया। इसलिए यह अपील दायर की गई है।

न्यायालय के समक्ष निम्नलिखित प्रश्न उत्पन्न हुआ:-

क्या कोई निर्धारित आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 80 एचएचसी के तहत हानि को नजरअन्दाज करते हुये केवल लाभ के संबंध में कटौती का हकदार है ?

अपील को खारिज करते हुए न्यायालय ने

अभिनिर्धारित किया: 1. आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 80 एचएचसी निर्यात गृहों को प्रोत्साहन प्रदान करने की दृष्टि से सम्मिलित

की गई है। भले ही इस तरह के प्रावधान की एक उदार व्याख्या की जानी चाहिये, फिर भी व्याख्या इस धारा के शब्दों के अनुसार की जानी होगी। यदि किसी धारा के शब्द स्पष्ट हैं तो जो लाभ उस धारा के तहत उपलब्ध नहीं हैं, उन्हें उस धारा के शब्दों की अनदेखी या गलत व्याख्या करके प्रदान नहीं किया जा सकता है।

2. धारा 80एचएचसी (1) और धारा 80एचएचसी (3) (क) और 3 (ख) में "लाभ" शब्द का अर्थ सकारात्मक लाभ से है। दूसरे शब्दों में, यदि कोई हानि होती है तो धारा 80एचएचसी(1) या 3(क) या 3(ख) के तहत कोई कटौती उपलब्ध नहीं होगी। सकारात्मक लाभ के आंकड़े की गणना करने के लिये, लाभ और हानि दोनों पर विचार करना होगा। यदि शुद्ध आंकड़ा एक सकारात्मक लाभ के रूप में है तो निर्धारित कटौती का हकदार होगा। यदि शुद्ध आंकड़ा हानि के रूप में है तो निर्धारित कटौती का हकदार नहीं होगा। धारा 80एचएचसी (3)(ग) उन मामलों से पर लागू होती है, जहां स्व-निर्मित माल के साथ-साथ व्यापारिक माल, दोनों का निर्यात होता है। धारा 80एचएचसी(3)(ग) को साधारण तौर पर पढ़ने से यह दर्शित होता है कि "ऐसे निर्यातों से लाभ" का मतलब स्व-निर्मित माल के निर्यात में व्यापारिक माल के निर्यात से होने वाले लाभों को जोड़ते हुये होने वाले लाभ से होगा। लाभ की गणना धारा 80एचएचसी(3)(ग)(i) और (ii) में निर्धारित तरीके से की जावेगी। शुरूआती शब्दों "इस तरह के निर्यात से

प्राप्त होने वाले लाभ" को शब्द "और" के साथ पढ़ने पर यह स्पष्ट रूप से इंगित होता है कि लाभ की गणना दोनों निर्यातों की गिनती कर की जानी होगी। धारा 80 एचएचसी(3)(1) को पढ़ने से यह स्पष्ट है कि कटौती की अनुमति केवल तभी दी जा सकती है जब स्व-निर्मित माल के साथ-साथ व्यापारिक माल, दोनों के निर्यात में सकारात्मक लाभ हो। यदि दोनों में से किसी एक में हानि होता है तो उस हानि को लाभ की गणना के उद्देश्यों के लिए ध्यान में रखा जाना चाहिए।

सी पर्ल इंडस्ट्रीज बनाम सीआईटी (2001) खंड 247 आईटीआर 578 एवं बजाज टेम्पो लिमिटेड बनाम सीआईटी, (1992) खंड 196 आईटीआर 188, संदर्भित किये गये।

3. धारा 80 एचएचसी(3)(1) के तहत कोई कटौती निर्धारिती की कुल आय की गणना करते हुये दी जानी होगी। निर्धारिती की कुल आय की गणना करते समय लाभ और हानि दोनों को ध्यान में रखना होगा।

4.1. धारा 80 एबी भी अधिनियम के अध्याय VI-ए में आती है। यह धारा शब्द "जहां इस अध्याय की किसी धारा के तहत कोई कटौती किया जाना आवश्यक हो या स्वीकृत की गई हो" से शुरू होती है। इसमें धारा 80 एचएचसी शामिल होगी। धारा 80 एबी आगे यह भी प्रावधान करती है कि "उस धारा में कुछ भी लिखे होने के बावजूद"। इस प्रकार धारा 80 एबी को अध्याय 6-ए की अन्य सभी धाराओं पर एक अध्यारोही प्रभाव दिया गया

है। धारा 80एचएचसी यह व्यवस्था नहीं करती है कि इसके प्रावधान धारा 80एबी या अधिनियम के अन्य किसी प्रावधान पर अध्यारोही प्रभाव रखेगी। इस प्रकार धारा 80एचएचसी धारा 80एबी द्वारा शासित होगी।

सीआईटी बनाम शिर्के कंस्ट्रक्शन इक्विपमेंट्स लिमिटेड (2000) खंड 246 आईटीआर 429 (बम्बई) और सीआईटी बनाम श्रीमती टी.सी. उषा, 2000 (137) टैक्समैन 297 (केरल), बदल दिया गया।

4.2. धारा 80एबी यह स्पष्ट करती है कि आय की गणना अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार की जायेगी। यदि अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार आय की गणना की जानी है, तब ना केवल लाभों को बल्कि हानि को भी विचार में लिया जावेगा।

5. यहां तक कि धारा 80एचएचसी(3)(सी)(प) के तहत भी लाभ को व्यापार से होने वाले लाभ में समायोजित किया जाना होगा। व्यापार से होने वाले समायोजित किये गये लाभ से तात्पर्य ऐसे लाभ से है, जो व्यापारिक माल के भारत से बाहर निर्यात किये जाने वाले व्यवसाय से प्राप्त किये गये लाभ में से कम कर दिया गया है। इस प्रकार धारा 80एचएचसी(3)(ग)(i) और (ii) के तहत लाभ की गणना करने में, धारा 80एचएचसी(3)(सी)(ii) के तहत आने वाले लाभ को कम करना होगा। "लाभ" शब्द का अर्थ सकारात्मक लाभ से है। इस प्रकार, यदि कोई हानि होता है तो व्यापारिक माल के निर्यात से होने वाले हानि को समायोजित

किया जाना होगा। उन्हें नजरअन्दाज नहीं किया जा सकता है। धारा 80एचएचसी को सीधे तौर पर पढ़े जाने से यह स्पष्ट हो जाता है कि स्व-निर्मित माल एवं व्यापारिक माल, दोनों के निर्यात से अर्जित किये गये लाभों की गणना करने में दोनों ही व्यापारों में होने वाले लाभ एवं हानि को विचार में लिया जाना आवश्यक है। यदि इस तरह के समायोजन के बाद कोई सकारात्मक लाभ है तो निर्धारिती धारा 80एचएचसी (i) के तहत कटौती का हकदार होगा। यदि कोई हानि होती है तो वह किसी भी कटौती का हकदार नहीं होगा।

6. यहां यह आवश्यक नहीं है कि धारा 80एचएचसी में प्रयुक्त शब्द "लाभ" का सम्पूर्ण धारा में समान अर्थ होना चाहिये। "लाभ" शब्द का अर्थ उस संदर्भ पर निर्भर करेगा, जिसमें इसका उपयोग किया गया है। स्वीकृत रूप से धारा 80एचएचसी (1) में इसका उपयोग सकारात्मक "लाभ" को इंगित करने के लिए किया गया, क्योंकि कटौती केवल सकारात्मक लाभ की होगी। धारा 80एचएचसी (3) में बताया गया है कि कुल आय की गणना करते समय लाभ का निर्धारण किस प्रकार किया जाना होता है। इस प्रकार की गणना करने के लिये लाभ और हानि दोनों को ध्यान में रखा जाना चाहिए। इस प्रकार धारा 80एचएचसी (3) में प्रयुक्त शब्द "लाभ" का मतलब है हानि को हिसाब में लेने के बाद शेष बचा लाभ, यदि कोई है। इससे भी महत्वपूर्ण बात यह है कि धारा 80एचएचसी(3)(1) और

(3) में "लाभ" शब्द का अर्थ है, ऐसा सकारात्मक लाभ जो हानि, यदि कोई है, को विचार में लेते हुये निकाला गया है। इस प्रकार "लाभ" शब्द धारा 80 एचएचसी(1) और (3) में समान अर्थ रखता है।

7. धारा 80 एचएचसी(1) का परंतुक केवल किसी निर्यात घराने को कटौती करने के लिये किसी अस्वीकरण की व्यवस्था करता है सक्षम करता है। यह, किसी भी रूप में, निर्यात घराने के कारोबार को कम नहीं करता है। कुल आय की गणना में, सम्पूर्ण कारोबार को ध्यान में रखा जाता है, भले ही कोई अस्वीकरण दिया गया हो। यहां तक कि अस्वीकरण के बाद भी कारोबार, निर्यात घराने अर्थात् अपीलार्थी का कारोबार बना रहा था। अस्वीकरण केवल निर्यात घराने को सहायक निर्माता को कटौती देने की व्यवस्था के उद्देश्यों के लिए है। इसका मतलब है कि यदि हानि होने के कारण कोई कटौती उपलब्ध नहीं है, तो निर्यात गृह ऐसी गैर-मौजूद कटौती किसी सहायक निर्माता को नहीं दे सकता है या उसको जमा नहीं कर सकता है।

सीआईटी बनाम हरप्रसाद एंड कंपनी प्राईवेट लिमिटेड, (1975) खंड 99 आईटीआर 118, को अप्रयोज्य अभिनिर्धारित किया गया।

सिविल अपीलीय क्षेत्राधिकार: सिविल अपील सं. 1697/2003 ।

बम्बई उच्च न्यायालय के आई.टी.ए. नम्बर 131/2001 में पारित निर्णय एवं आदेश दिनांकित 2.7.2001 से उद्धृत ।



सोहराब ई. दस्तूर, एफ.वी. ईरानी एवं रुस्तम बी. हाथीखानवाला  
अपीलार्थी के लिये।

राजीव त्यागी, तुफैल ए. खान एवं बी.वी. बलराम प्रत्यर्थीगण के  
लिये।

न्यायालय का निर्णय एस. एन. वरियावा, न्यायाधिपति द्वारा दिया  
गया।

यह अपील बम्बई उच्च न्यायालय द्वारा 2 जुलाई, 2001 को पारित  
निर्णय के विरुद्ध दायर की गई है।

संक्षेप में तथ्य इस प्रकार हैं:

अपीलार्थीगण एक निर्यात गृह है। उनके पास मुख्य नियंत्रक आयात  
एवं निर्यात द्वारा जारी किया गया प्रमाण पत्र है। कर निर्धारण वर्ष 1996-  
97 के लिए अपीलार्थीगण द्वारा अपनी आय शून्य घोषित करते हुए एक  
आयकर विवरणी दाखिल की थी। यह एक स्वीकृत स्थिति है कि अध्याय  
VI के तहत कटौती किये जाने से पहले कर-योग्य आय रु.4.39 करोड़  
थी। हालांकि, इस कर-योग्य आय के विरुद्ध अपीलार्थीगण द्वारा विभिन्न  
कटौतियों का दावा किया गया था। ऐसी ही एक कटौती धारा 80 एचएचसी  
के तहत रु.3.78/- करोड़ की थी। कर-निर्धारण की कार्यवाही के दौरान यह  
पाया गया कि अपीलार्थीगण स्व-निर्मित माल के साथ-साथ सहायक  
निर्मातागण द्वारा निर्मित माल अर्थात् व्यापारिक माल का भी निर्यात कर

रहे थे। यह भी पाया गया था कि कटौती के रूप में दावा की गई राशि रु.3.78 करोड़ स्वनिर्मित माल के निर्यात से अर्जित किया गया लाभ था। यह भी पाया गया था कि व्यापारिक माल के निर्यात से रूपये 6.86 करोड़ का हानि हुआ था। यह भी पाया गया था कि अपीलार्थीगण द्वारा निर्यात किये गये सम्पूर्ण व्यापारिक माल के सम्बन्ध में सहायक निर्मातागण के पक्ष में अस्वीकरण प्रमाण-पत्र जारी किये जा चुके थे। इस प्रकार कर निर्धारण अधिकारी द्वारा यह अभिनिर्धारित किया गया कि माल के निर्यात से अन्तोत्गत्वा हानि हुई थी एवं रूपये 3.78 करोड़ की कटौती अस्वीकार कर दी गई। आयुक्त (अपील) ने दिनांक 11 अक्टूबर, 1999 को अपीलार्थीगण द्वारा दायर की गई अपील खारिज कर दी थी। दिनांक 29 दिसम्बर, 2000 को आयकर अपीलीय अधिकरण ने द्वितीय अपील खारिज कर दी थी। आक्षेपित निर्णय द्वारा बम्बई उच्च न्यायालय ने आयकर अधिनियम की धारा 260ए के तहत दायर की गई अपील खारिज कर दी थी।

विचारणीय प्रश्न यह है कि क्या अपीलार्थीगण धारा 80एचएचसी के तहत रूपये 6.86 करोड़ हानि को नजरअन्दाज करते हुये रूपये 3.78 करोड़ की राशि के सम्बन्ध में कटौती के हकदार हैं। इसके लिये आयकर अधिनियम की धारा 80एचएचसी को देखा जाना आवश्यक हो जाता है। धारा 80एचएचसी का सुसंगत भाग निम्न प्रकार हैं:

”80एचएचसी. निर्यात कारबार के लिए प्रतिधारित लाभों की बाबत कटौती (1) जहां कोई निर्धारिती जो भारतीय कंपनी है या (कंपनी से भिन्न) ऐसा व्यक्ति है जो भारत में निवासी है, भारत के बाहर किसी ऐसे माल या वाणिज्य के निर्यात के कारबार में लगा है जिसको यह धारा लागू होती है, वहां इस धारा के उपबंधों के अनुसार और उनके अधीन रहते हुए निर्धारिती की कुल आय की संगणना करने में ऐसे माल या वाणिज्य के निर्यात से निर्धारिती द्वारा प्राप्त लाभों की उस सीमा तक जो उपधारा (1ख) में निर्दिष्ट है; कटौती, अनुज्ञात की जाएगी:

परन्तु यह कि यदि निर्धारिती, जो निर्यात गृह प्रमाण-पत्र या व्यापार गृह प्रमाणपत्र का धारक है (जिसे इस धारा में इसके पश्चात् यथास्थिति, निर्यात गृह या व्यापार गृह कहा गया है) उपधारा (4क) के खंड (ख) में उल्लिखित यह प्रमाण-पत्र देता है कि उसमें विनिर्दिष्ट निर्यात आवर्त की रकम की बाबत इस उपधारा के अन्तर्गत कटौती किसी पृष्ठपोषक विनिर्माता को अनुज्ञात की जाए तो निर्धारिती की दशा में कटौती की रकम में से ऐसी रकम घटा दी जाएगी, जिसका निर्धारिती को व्यापार माल के निर्यात से व्युत्पन्न [कुल लाभ से वही अनुपात है जो उक्त प्रमाण-पत्र में विनिर्दिष्ट निर्यात-आवर्त की रकम का ऐसे व्यापार माल की बाबत निर्धारिती के कुल निर्यात-आवर्त से है।]

(1क) जहां निर्धारिती ने जो पृष्ठपोषक निर्माता है, पूर्ववर्ष के दौरान किसी निर्यात गृह या व्यापार गृह को किसी माल या वाणिज्य का विक्रय किया है जिसकी बाबत निर्यात गृह या व्यापार गृह ने उपधारा (1) के परन्तुक के अधीन प्रमाण-पत्र जारी किया है वहां इस धारा के उपबंधों के अनुसार और उनके अधीन रहते हुए निर्धारिती की कुल आय की संगणना करने में निर्यात गृह या व्यापार गृह को ऐसे माल या वाणिज्या के, जिसकी बाबत निर्यात गृह या व्यापार गृह ने प्रमाण-पत्र दिया है, विक्रय किए जाने से निर्धारिती द्वारा प्राप्त किए गए लाभों की उस सीमा तक, जो उपधारा (1 ख) में निर्दिष्ट हैं कटौती अनुज्ञात की जाएगी।

XXX XXX XXX

XXX XXX XXX

(3) उपधारा (1) के प्रयोजनों के लिए,-

(क) जहां निर्धारिती द्वारा विनिर्मित या प्रसंस्कृत माल या वाणिज्य का भारत के बाहर निर्यात किया जाता है वहां ऐसे निर्यात से प्राप्त लाभ वह रकम होगी जिसका कारबार के लाभों से वही अनुपात है जो निर्यात-आवर्त का निर्धारिती द्वारा चलाए जाने वाले कारबार के कुल आवर्त से है;

(ख) जहां व्यापार माल का भारत के बाहर निर्यात किया जाता है वहां ऐसे निर्यात से प्राप्त लाभ ऐसे व्यापार माल के संबंध में वे निर्यात-आवर्त होंगे जैसे वे ऐसे निर्यात से संबंधित प्रत्यक्ष लागत और अप्रत्यक्ष लागत को घटाकर आए;

(ग) जहां निर्धारिती द्वारा विनिर्मित या प्रसंस्कृत माल या वाणिज्य का और व्यापार माल का भारत के बाहर निर्यात किया जाता है वहां ऐसे निर्यात से प्राप्त लाभ, -

(i) निर्धारिती द्वारा विनिर्मित या प्रसंस्कृत माल या वाणिज्य के संबंध में वह रकम होगी जिसका कारबार के समायोजित लाभों से वही अनुपात है जो ऐसे माल के संबंध में समायोजित निर्यात-आवर्त का निर्धारिती द्वारा चलाए जाने वाले कारबार के समायोजित कुल आवर्त से है; और

(ii) व्यापार माल की बाबत ऐसे व्यापार माल की बाबत वे निर्यात-आवर्त होंगे जैसे कि वे ऐसे व्यापार माल के निर्यात से संबंधित प्रत्यक्ष और अप्रत्यक्ष लागत को घटाकर आएंगे:

परन्तु इस उपधारा के खंड (क) या खंड (ख) या खंड (ग) के अंतर्गत संगणित लाभ में ऐसी रकम और बढ़ा दी

जाएगी जिसका धारा 28 के खंड (iii क) में उल्लिखित राशि के (जो किसी अन्य व्यक्ति से अर्जित किसी अनुज्ञप्ति के विक्रय से लाभ नहीं है) और खंड (iii ख) और खंड (iii ग) में उल्लिखित राशि के नब्बे प्रतिशत है, यह वही अनुपात है जो निर्यात-आवर्त का निर्धारिती द्वारा चलाए जाने वाले कारबार के कुल आवर्त से है।

स्पष्टीकरण: इस उपधारा के प्रयोजनों के लिए, -

(क) "समायोजित निर्यात-आवर्त से ऐसा निर्यात-आवर्त अभिप्रेत है जैसा कि वह व्यापार माल की बाबत निर्यात-आवर्त को घटाकर आए;

(ख) "कारबार के समायोजित लाभ" से कारबार के ऐसे लाभ अभिप्रेत हैं जैसे कि वे व्यापार माल के भारत के बाहर निर्यात के कारबार से प्राप्त हुए लाभों को, जो उपधारा (3) के खंड (ख) में उपबंधित रीति से संगणित किए जाएं, घटाकर आए;

(ग) "समायोजित कुल आवर्त" से कारबार का ऐसा कुल आवर्त अभिप्रेत है जैसा कि वह व्यापार माल की बाबत निर्यात-आवर्त को घटाकर आए;

(घ) "प्रत्यक्ष लागत" से भारत के बाहर निर्यातित व्यापार माल से प्रत्यक्ष रूप से संबंधित लागत अभिप्रेत है जिसके अंतर्गत ऐसे माल की क्रय कीमत भी है;

(ङ) "अप्रत्यक्ष लागत" से व्यापार माल के संबंध में निर्यात-आवर्त के उस अनुपात में, जो उसका कुल आवर्त से है, आबंटित लागत अभिप्रेत है जो प्रत्यक्ष लागत नहीं है;

(च) "व्यापार माल" से ऐसा माल अभिप्रेत है जो निर्धारिती द्वारा विनिर्मित या प्रसंस्कृत नहीं किया जाता है।

(3 क) उपधारा (1 क) के प्रयोजनों के लिए, माल या वाणिज्य के विक्रयों से समर्थनकारी विनिर्माता द्वारा प्राप्त लाभ, -

(क) उस दशा में जहां पृष्ठपोषक विनिर्माता द्वारा चलाए जा रहे कारबार में, अनन्यतः एक या अधिक निर्यात गृहों और व्यापार गृहों को माल या वाणिज्य का विक्रय आता है वहां कारबार के लाभ होंगे;

(ख) उस दशा में जहां पृष्ठपोषक विनिर्माता द्वारा चलाए जा रहे कारबार में, अनन्यतः एक या अधिक निर्यात गृहों, व्यापार गृहों को माल या वाणिज्य का विक्रय नहीं आता है वहां वह रकम होगी जिसका कारबार के लाभ से वही

अनुपात है जो संबंधित निर्यात गृह या व्यापार गृह के विक्रय के बारे में आवर्त का निर्धारिती द्वारा किए जाने वाले कारबार के कुल आवर्त से है।

(4) उपधारा (1) के अधीन कटौती तब तक अनुज्ञेय नहीं होगी जब तक कि निर्धारिती आय की विवरणी के साथ धारा 288, की उपधारा (2) के नीचे के स्पष्टीकरण में परिभाषित लेखापाल की रिपोर्ट विहित फार्म में यह प्रमाणित करते हुए नहीं दे देता कि इस धारा के उपबंधों के अनुसार कटौती का सही दावा किया गया है।”

श्री दस्तूर का कहना है कि धारा 80 एचएचसी आयकर अधिनियम के अध्याय VI क में वर्णित है। उनका कहना है कि अध्याय VI क में कुल आय की गणना में से कटौती का प्रावधान है। उन्होंने हमें अध्याय VI क के विभिन्न प्रावधानों के बारे में बताया और कहा कि इन प्रावधानों को भारत से बाहर व्यापार को प्रोत्साहित करने के लिए अधिनियमित किया गया था ताकि विदेशी मुद्रा अर्जित की जा सके। उन्होंने कहा कि ये प्रावधान विदेशी मुद्रा अर्जित करने बाबत् प्रोत्साहन देने के लिए हैं। उन्होंने प्रस्तुत किया कि इस उद्देश्य को ध्यान में रखते हुए कटौती दी गई थी (ए) भारत के बाहर की परियोजनाओं से लाभ के लिए धारा 80 एचएचबी के तहत; (बी) निर्यात से लाभ के लिए धारा 80 एचएचसी के तहत; (सी) होटल और टूर



ऑपरेटरों के लिए धारा 80 एचएचडी के तहत; (डी) कंप्यूटर सॉफ्टवेयर के निर्यात से धारा 80 एचएचई के तहत; (ई) फिल्म सॉफ्टवेयर के निर्यात या हस्तांतरण से धारा 80 एचएचएफ के तहत; (एफ) रॉयल्टी आदि के लिए धारा 80-ओ के तहत, विदेशी उद्यमों से; (जी) धारा 80 आर के तहत प्रोफेसरों, शिक्षकों आदि के विदेशी स्रोतों से पारिश्रमिक की कटौती के लिए; (एच) धारा 80 आरआर के तहत विदेशी स्रोतों से व्यावसायिक आय की कटौती के लिए और (आई) धारा 80 आरआरए के तहत भारत के बाहर प्रदान की गई सेवाओं के लिए प्राप्त पारिश्रमिक के लिए। उन्होंने कहा कि ये प्रोत्साहन इसलिए दिए गए क्योंकि संसद विदेशी मुद्रा की कमाई को राष्ट्रीय हित और हमारे समाज के हित में मानती है। श्री दस्तूर ने कहा कि चूंकि अपीलार्थी अपने द्वारा निर्मित माल के साथ-साथ व्यापारिक माल का निर्यात कर रहे थे, इसलिए धारा 80 एचएचसी के तहत कटौती की गणना उप-धारा (3)(सी) में निर्धारित तरीके से की जानी चाहिए। उन्होंने प्रस्तुत किया कि विदेशी मुद्रा अर्जित करने बाबत प्रोत्साहन देने के लिए प्रावधान अधिनियमित किया गया है। इस धारा की एक ऐसी व्याख्या दी जानी चाहिए जो उस उद्देश्य को आगे बढ़ाए। उन्होंने बताया कि अपीलार्थीगण द्वारा निर्यात व्यापार से लगभग रुपये 81,62,49,276/- करोड़ की विदेशी मुद्रा लाई गई थी।

श्री दस्तूर ने सी पर्ल इंडस्ट्रीज बनाम आयकर आयुक्त (2001) खंड 247 आईटीआर 578 के मामले पर भरोसा किया। इस मामले में अपीलार्थी (उसमें) एक निर्यात गृह नहीं था और इसलिए निर्यात गृहों को दी गई विशेष सुविधाओं का लाभ नहीं उठा सकता था। हालाँकि अपीलार्थी ने एक निर्यात गृह के साथ एक समझौता किया जिसके तहत अपीलार्थी ने विदेशी खरीदारों द्वारा निर्यात गृह पर दिए गए खरीद आदेशों के विरुद्ध निर्यात गृह के नाम पर समुद्री खाद्य पदार्थों का निर्यात किया। सवाल यह था कि क्या अपीलार्थी (उसमें) निर्यात गृह की तरफ से किए गए निर्यात के संबंध में धारा 80 एचएचसी के तहत कटौती का दावा कर सकता है।

इस न्यायालय ने अभिनिर्धारित किया कि धारा 80 एचएचसी का उद्देश्य विदेशी मुद्रा अर्जित करने वालों को प्रोत्साहन देना था और इसलिए इस मामले पर इस उद्देश्य के संदर्भ में विचार किया जाना चाहिए। प्रासंगिक समय पर धारा 80 एचएचसी निम्नानुसार थी:

“80 एचएचसी। (1) जहाँ निर्धारिती, एक भारतीय कंपनी या एक व्यक्ति (कंपनी से भिन्न), जो भारत में निवासी है, किसी निर्धारण वर्ष से सुसंगत पिछले वर्ष के दौरान भारत से बाहर कोई भी वस्तु या माल का निर्यात करता है, जिस पर यह धारा लागू होती है, वहाँ इस धारा के प्रावधानों के अनुसार और उनके अधीन रहते हुए, निर्धारिती

की कुल आय की गणना में निम्नलिखित कटौती की अनुमति दी गई है, अर्थात:-

(क) पिछले वर्ष के दौरान ऐसी माल या माल के निर्यात कारोबार के एक प्रतिशत के बराबर राशि की कटौती; और

(ख) पिछले वर्ष ऐसे माल के निर्यात कारोबार से अधिक है या तुरंत पिछले वर्ष के दौरान माल की राशि के पाँच प्रतिशत के बराबर राशि की कटौती।

(2)(क) यह धारा सभी माल या माल (खंड (ख) में विनिर्दिष्ट माल से अन्य) पर लागू होती है, यदि ऐसे माल की बिक्री से परिवर्तनीय विदेशी मुद्रा में आय होती है या भारत से बाहर निर्यात किया गया माल निर्धारित द्वारा प्राप्त किए जाने योग्य हैं।”

इस न्यायालय ने इस तर्क को अस्वीकार कर दिया कि, क्योंकि अपीलार्थी (उसमें) बिक्री पर कमीशन प्राप्त किया, शब्द “ऐसी माल की बिक्री आय” इसका अर्थ अंततः प्राप्त बिक्री आय के रूप में माना जाना था। धारा 80 एचएचसी के निर्माण पर इस न्यायालय ने अभिनिर्धारित किया कि यदि अपीलार्थी (उसमें) के तर्क को बरकरार रखा जाना है, तो इसका अर्थ यह होगा कि न केवल निर्यात गृह बल्कि अपीलार्थी भी समान राशि

के संबंध में धारा 80 एचएचसी के तहत कटौती का दावा कर सकता है। यह अभिनिर्धारित किया गया था कि ऐसा परिणाम धारा की भाषा के विपरीत होगा। अतः इस न्यायालय ने अपीलार्थी (उसमें) के दावे को खारिज कर दिया और अभिनिर्धारित किया कि अपीलार्थी धारा 80 एचएचसी के लाभों का हकदार नहीं था। हमारे विचार में, अपीलार्थियों की सहायता करने की जगह, यह मामला उनके खिलाफ है। इससे पता चलता है कि भले ही धारा 80 एचएचसी को प्रोत्साहन देने के उद्देश्य के आलोक में समझा जाना है, फिर भी इसकी व्याख्या इसकी भाषा के अनुसार की जानी चाहिए। एक ऐसी व्याख्या जो एक बेतुके परिणाम की ओर ले जाती है या एक ऐसे परिणाम की ओर ले जाती है, जिसकी परिकल्पना इसकी भाषा द्वारा नहीं की गई थी, ऐसी व्याख्या नहीं दी जा सकती है।

श्री दस्तूर ने आयकर आयुक्त बनाम् शिर्के कंस्ट्रक्शन इक्विपमेंट्स लिमिटेड, (2000) खंड 246 आईटीआर 429 के मामले पर भी भरोसा किया है। इस मामले में बम्बई उच्च न्यायालय ने माना है कि धारा 80 एचएचसी अपने आप में एक पूर्ण संहिता है और यह धारा 80 एबी द्वारा नियंत्रित नहीं है। यह अभिनिर्धारित किया गया था कि लाभ की गणना धारा 29 के तहत की जानी थी और धारा 72 लागू नहीं थी। यह माना गया था कि आगे लाई गई हानि को धारा 80 एचएचसी के उद्देश्य से लाभ

की गणना के लिए समायोजित नहीं किया जा सकता है। इस मामले में यह भी देखा गया था कि इसका उद्देश्य निर्यात को प्रोत्साहित करना था।

श्री दस्तूर ने बजाज टेंपो लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त, (1992) खंड 196 आईटीआर 188 के मामले पर भी भरोसा किया है। इस मामले में यह अभिनिर्धारित किया गया है कि प्रोत्साहन देने वाले प्रावधानों की नरमी बरतते हुए व्याख्या की जानी चाहिए और यदि नरमी की जाने वाली व्याख्या धारा का उद्देश्य विफल करती हो तो एक ऐसी व्याख्या का सहारा लेना आवश्यक हो जाता है, जो तर्कसंगत हो और प्रावधान को सार्थक बनाने के लिए उद्देश्यपूर्ण हो।

श्री दस्तूर ने 12 जून, 1985 को बोर्ड द्वारा जारी एक परिपत्र सं. 421 पर भी भरोसा किया है, जिसमें यह उल्लेख किया गया है कि धारा 80 एचएचसी निर्यातकों के लिए प्रोत्साहन से संबंधित एक प्रावधान है और इसे अपने निर्यातकों को आधुनिकीकरण, तकनीकी उन्नयन, उत्पाद विकास और अन्य गतिविधियों बाबत आवश्यक संसाधन प्रदान करने की दृष्टि से शामिल किया गया है।

श्री दस्तूर ने आय-कर आयुक्त बनाम श्रीमती. टी. सी. उषा, 2003 (137) टैक्समैन 297 के मामले में एक निर्णय पर भी भरोसा किया है। इस मामले में केरल उच्च न्यायालय एक समान प्रश्न पर विचार कर रहा था अर्थात् क्या स्व-निर्मित माल के निर्यात से अर्जित लाभ को व्यापारिक

माल के निर्यात में हुए हानि के खिलाफ समायोजित किया जा सकता है। केरल उच्च न्यायालय ने श्री दस्तूर द्वारा की गई दलीलों के समान दलीलों को स्वीकार किया है और निष्कर्ष निकाला है कि स्व-निर्मित माल के निर्यात से अर्जित लाभ के विरुद्ध हानि का समायोजन नहीं किया जा सकता था। इस निष्कर्ष पर पहुँचते हुए केरल उच्च न्यायालय ने इस आधार पर आगे बढ़ना शुरू किया था कि धारा 80 एचएचसी एक स्व-निहित संहिता है और आगम की प्रावधानों के अनुसार सख्ती से गणना की जानी चाहिए।

श्री दस्तूर ने कहा कि धारा 80 एचएचसी के अध्ययन से पता चलेगा कि जहां निर्धारिती अपने द्वारा निर्मित माल का निर्यात करता है, वह उपखंड (3)(ए) के दायरे में आएगा और केवल ऐसे व्यवसाय के लाभों को ध्यान में रखा जाएगा। उन्होंने कहा कि जहां निर्धारिती केवल व्यापारिक माल का निर्यात करता है, केवल उन्हीं माल के लाभ को उपखंड (3)(ख) के तहत ध्यान में रखा जाएगा। उन्होंने प्रस्तुत किया है कि उपखंड (3) (सी) एक ऐसे मामले से संबंधित है जिसमें निर्धारिती अपने द्वारा निर्मित माल के साथ-साथ व्यापारिक माल का निर्यात करता है। उन्होंने कहा कि ऐसे मामले में निर्धारिती द्वारा निर्मित माल के निर्यात से होने वाले लाभ और व्यापारिक माल के निर्यात से होने वाले लाभ पर अलग-अलग विचार किया जाना चाहिए। उन्होंने कहा है कि यदि दोनों से लाभ होता है तो

दोनों लाभों को ध्यान में रखा जाएगा। उन्होंने कहा है कि अगर केवल एक प्रकार के निर्यात के संबंध में लाभ होता तब उन लाभों को नकारा नहीं जा सकता था या अन्य निर्यात से हुए हानि के विरुद्ध समायोजित नहीं किया जा सकता था। उन्होंने प्रस्तुत किया है कि धारा 80 एचएचसी (3)(सी) में "और" शब्द का उदारतापूर्वक अर्थ लगाया जाना चाहिए और इसका अर्थ यह नहीं लिया जा सकता है कि दोनों लाभों को जोड़ा जाना चाहिए या उन पर एक साथ विचार किया जाना चाहिए। उन्होंने प्रस्तुत किया है कि जो लोग मूल्यवान विदेशी मुद्रा अर्जित करते हैं, उन्हें एक ऐसी व्याख्या अपनाकर अपने निर्यात के लाभों से वंचित नहीं किया जा सकता है जो उस उद्देश्य को ही विफल कर देता है जिसके लिए प्रावधान बनाया गया है। उन्होंने कहा कि यह तथ्य कि "और" शब्द का अर्थ यह नहीं है कि उपखंड 3 (सी) (i) और (ii) को एक साथ लिया जाना चाहिए, इस तथ्य से स्पष्ट है कि अन्य धाराओं में, जैसे कि धारा 80 एचएचडी, में विधायिका ने "एग्ग्रीगेट ऑफ" शब्दों का उपयोग किया है। उन्होंने कहा है कि जहां भी विधायिका का इरादा रहा है कि दोनों को एक साथ लिया जाए, वहां उसने "एग्ग्रीगेट ऑफ" जैसे शब्दों का उपयोग किया है। उन्होंने कहा कि जब विधानमंडल ने ऐसे शब्दों का उपयोग नहीं किया है तो इसका मतलब यह है कि विधानमंडल का इरादा यह था कि दोनों को एक साथ नहीं लिया जाना चाहिए, बल्कि प्रत्येक पर अलग-अलग और अपने दम पर विचार किया

जाना चाहिए। उन्होंने प्रस्तुत किया है कि विदेशी मुद्रा अर्जित करने के लिए प्रोत्साहन देने का उद्देश्य, जब तक कि स्व-निर्मित माल के निर्यात से या व्यापारिक माल के निर्यात से लाभ होता है, उस लाभ के लिए कटौती अन्य निर्यात के संबंध में हानि की अनदेखी करके दी जानी चाहिए। उन्होंने कहा है कि एक पक्ष जिसने मूल्यवान विदेशी मुद्रा अर्जित की है, उसे ऐसी व्याख्या के आधार पर किसी प्रावधान के लाभ से वंचित नहीं किया जा सकता है जो अधिनियम के उद्देश्य को ही पराजित करती है।

हम श्री दस्तूर के निवेदन को स्वीकार करने में असमर्थ हैं। निसन्देह, धारा 80 एचएचसी को निर्यात गृहों को प्रोत्साहन प्रदान करने के उद्देश्य से शामिल किया गया है। भले ही इस तरह के प्रावधान की उदार व्याख्या की जानी चाहिए, लेकिन व्याख्या इस धारा के शब्दों के अनुसार होनी चाहिए। यदि धारा के शब्द स्पष्ट हैं तो लाभ, जो धारा के तहत उपलब्ध नहीं हैं, धारा में शब्दों की अनदेखी या गलत व्याख्या करके प्रदान नहीं किए जा सकते हैं। इस मामले में हम धारा 80 एचएचसी की उप-धारा 3(सी) के शब्दों से सरोकार रखते हैं। जैसा कि पहले उल्लेख किया गया है, धारा 3(ए) उस मामले से संबंधित है जहां निर्यात केवल स्व-निर्मित माल का होता है। उप-धारा 3(बी) उस मामले से संबंधित है जहां निर्यात केवल व्यापारिक माल का होता है। इस प्रकार जब विधायिका स्व-निर्मित माल या व्यापारिक माल के निर्यात को अलग-अलग लेना चाहती थी तथा उसके



लिए पहले से ही उप-धारा (3)(ए) और (3)(बी) में प्रावधान किया जा चुका है। इस बात से इनकार नहीं किया जाएगा कि धारा 80एचएचसी(1) एवं धारा 80एचएचसी (3)(ए) और 3(बी) में "लाभ" शब्द का अर्थ सकारात्मक लाभ से है। दूसरे शब्दों में अगर कोई हानि होता है तो धारा 80एचएचसी(1) या (3)(ए) या (3)(बी)के तहत कोई कटौती उपलब्ध नहीं होगी। सकारात्मक लाभ के आंकड़े पर पहुंचने के लिए लाभ और हानि दोनों पर विचार करना होगा। यदि शुद्ध आंकड़ा सकारात्मक लाभ है तब निर्धारिती कटौती का हकदार होगा। यदि शुद्ध आंकड़ा हानि है तो निर्धारिती कटौती का हकदार नहीं होगा। उप-धारा 3(सी) उन मामलों से संबंधित है जहां निर्यात स्व-निर्मित माल के साथ-साथ व्यापारिक माल दोनों का होता है। उप-धारा 3(सी) के प्रारंभिक भाग में कहा गया है कि "ऐसे निर्यात से प्राप्त लाभ" होगा। इसके बाद (i) और (ii) आते हैं। (i) और (ii) के बीच "और" शब्द प्रकट होता है। उप-धारा (ग) के सीधे अध्ययन से पता चलता है कि "ऐसे निर्यातों से लाभ" स्व-निर्मित माल के निर्यात के लाभ और व्यापारिक माल के निर्यात के लाभ होने चाहिए। लाभ की गणना 3 (सी) (i) और (ii) में निर्धारित तरीके से की जानी होती है। प्रारंभिक शब्द "इस तरह के निर्यात से प्राप्त लाभ" शब्दों के साथ "और" शब्द स्पष्ट रूप से इंगित करते हैं कि लाभ की गणना दोनों निर्यातों को गिनकर करनी होगी। धारा 80एचएचसी(3) की उप-धारा (1) को पढ़ने से यह स्पष्ट है कि

कटौती की अनुमति केवल तभी दी जा सकती है जब दोनों स्व-निर्मित माल के साथ-साथ व्यापारिक माल के निर्यात में भी सकारात्मक लाभ हो। यदि दोनों में से किसी एक में हानि होता है तो उस हानि को लाभ की गणना के उद्देश्यों के लिए ध्यान में रखा जाना चाहिए।

धारा 80 एचएचसी (1) के तहत निर्धारिती की कुल आय की गणना में कटौती दी जानी है। निर्धारिती की कुल आय की गणना में लाभ और हानि दोनों को ध्यान में रखना होगा। धारा 80 एबी प्रासंगिक है। वह इस प्रकार है:

“80 एबी-जहां निर्धारिती की सकल कुल आय में सम्मिलित उस धारा में विनिर्दिष्ट प्रकृति की किसी आय की बाबत, जो निर्धारिती की सकल कुल आय में सम्मिलित है, "ग" शीर्षक के अधीन इस अध्याय में सम्मिलित किसी धारा के अधीन कोई कटौती की अपेक्षा की जाती है या अनुज्ञात की जाती है, तो उस धारा में किसी बात के होते हुए भी, उस धारा के अधीन कटौती की संगणना करने के प्रयोजन के लिए, इस अधिनियम के उपबंधों के अनुसार (इस अध्याय के अधीन कोई कटौती करने से पहले) संगणित उस प्रकृति की आय की राशि अकेले उस प्रकृति की आय की राशि मानी जाएगी जो निर्धारिती द्वारा व्युत्पन्न या प्राप्त की जाती है और जो उसकी कुल आय में शामिल है।”

धारा 80बी(5) भी प्रासंगिक है। धारा 80बी(5) में प्रावधान है कि "सकल कुल आय" का अर्थ है आयकर अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार गणना की गई कुल आय।

धारा 80एबी भी अध्याय 6-ए में है। यह इन शब्दों से शुरू होती है "जहां इस अध्याय की किसी धारा के तहत कोई कटौती किया जाना या इसकी अनुमति दिया जाना आवश्यक है"। इसमें धारा 80एचएचसी शामिल होगी। धारा 80एबी आगे यह प्रावधान करती है कि "उस धारा में कुछ भी लिखे होने के बावजूद"। इस प्रकार धारा 80एबी को अध्याय VIए की अन्य सभी धाराओं पर एक अध्यारोही प्रभाव दिया गया है। धारा 80एचएचसी में यह प्रावधान नहीं है कि इसके प्रावधान धारा 80एबी या अधिनियम के किसी अन्य प्रावधान पर अध्यारोही प्रभाव रखेंगे। इस प्रकार धारा 80एचएचसी धारा 80एबी द्वारा शासित होगी। बंबई उच्च न्यायालय और केरल उच्च न्यायालय के इसके विपरीत निर्णयों को सही कानून नहीं कहा जा सकता है। धारा 80एबी यह स्पष्ट करती है कि आय की गणना अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार होनी चाहिए। यदि आय की गणना अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार की जानी है, तो न केवल लाभ बल्कि हानि को भी ध्यान में रखना होगा।

श्री दस्तूर के तर्क को स्वीकार नहीं किए जाने का एक और कारण यह है कि धारा 80एचएचसी (3)(सी)(i) के तहत भी लाभ का मतलब

व्यवसाय के लाभ को समायोजित करने से है। व्यवसाय के समायोजित लाभ का तात्पर्य व्यापारिक माल के भारत से बाहर निर्यात के व्यवसाय से अर्जित किए गए लाभ को घटाने के बाद शेष बचे हुए लाभ से है। इस प्रकार धारा (3)(सी)(i) के तहत लाभों की गणना करते समय धारा (3)(सी)(ii) के तहत लाभों को आवश्यक रूप से घटाना होगा। जैसा कि उपर देखा गया है, शब्द "लाभ" से तात्पर्य सकारात्मक लाभ से है। इस प्रकार यदि कोई हानि है तो व्यापारिक माल के निर्यात में होने वाली ऐसी हानियों को समायोजित किया जाना होगा। इन्हें नजरअंदाज नहीं किया जा सकता है। इसलिए, हमारा मानना है कि धारा 80एचएचसी का एक सादा अध्ययन यह स्पष्ट करता है कि स्व-निर्मित माल और व्यापारिक माल दोनों के निर्यात से अर्जित लाभ की गणना करने के लिए, दोनों व्यापारों में होने वाले लाभ एवं हानि को ध्यान में रखना होगा। यदि इस तरह के समायोजन के बाद कोई सकारात्मक लाभ होता है तो निर्धारिती धारा 80एचएचसी(i) के तहत कटौती का हकदार होगा। यदि कोई हानि होती है तो वह किसी भी कटौती का हकदार नहीं होगा।

श्री दस्तूर ने यह भी कहा है कि धारा 80एचएचसी में प्रयुक्त "लाभ" शब्द का संपूर्ण धारा में एक ही अर्थ होना चाहिए। उन्होंने कहा है कि चूंकि धारा 80एचएचसी (1) में लाभ शब्द का अर्थ केवल सकारात्मक लाभ से है, इसलिए धारा 80एचएचसी (3) (सी) में भी इसका वही अर्थ होगा।

उनका कहना है कि इस प्रकार धारा 80एचएचसी (3) (सी) में लाभ शब्द में कोई हानि है तो वह शामिल नहीं होगी और यदि कोई हानि है तो उन्हें नजरअंदाज किया जाना चाहिए। हम एक से अधिक कारणों से इस निवेदन को स्वीकार करने में असमर्थ हैं। पहला यह कि यह आवश्यक नहीं है कि "लाभ" शब्द का अर्थ एक ही होना चाहिए। इसका अर्थ है कि "लाभ" शब्द उस संदर्भ पर निर्भर करेगा जिसमें इसका उपयोग किया जाता है। धारा 80एचएचसी (1) में इसका उपयोग सकारात्मक "लाभ" को इंगित करने के लिए किया जाता है क्योंकि कटौती केवल सकारात्मक लाभ की होगी। धारा 80एचएचसी (3) वह उप-धारा है जो यह बताती है कि कुल आय की गणना में लाभ का निर्धारण कैसे किया जाता है। इस तरह की गणना के उद्देश्यों के लिए लाभ और हानि दोनों को ध्यान में रखा जाना चाहिए। इस प्रकार धारा 80एचएचसी (3) में "लाभ" शब्द का अर्थ ऐसे लाभ से होगा, जो यदि कोई हानि है, तो उसकी गणना करने के बाद शेष बचता है। इससे भी अधिक महत्वपूर्ण बात यह है कि हमारे विचार में, उप-धारा (1) और उप-धारा (3) दोनों में धारा 80एचएचसी में "लाभ" शब्द का अर्थ ऐसे सकारात्मक लाभ से है, जो हानियों, यदि कोई हों, तो उसको ध्यान में रखने के बाद निकाला गया है। इस प्रकार "लाभ" शब्द का धारा 80एचएचसी (1) और (3) में समान अर्थ है।

इसके बाद यह प्रस्तुत किया गया है कि यहां तक कि जब ऐसे मामलों में जहां एक निर्यात गृह अपने कारोबार को एक समर्थक निर्माता के पक्ष में अस्वीकरण कर चुका है, वहां लाभों को हानियों से घटाया जाता है तब निर्यातक का कारोबार अस्वीकरण की सीमा तक कम हो जाएगा। यह प्रस्तुत किया गया है कि कारोबार, जो अस्वीकरण किया गया है, जहां कम किया जाता है तो इसे उप-धारा 3 (सी) (ii) के तहत लाभ की गणना के उद्देश्यों के लिए विचार में नहीं लिया जा सकता है। हमारे विचार में यह एक ऐसा तर्क है जिसे केवल अस्वीकार किए जाने के लिए लिखे जाने की आवश्यकता है। यदि इस तरह के तर्क को स्वीकार कर लिया जाता है तो यह एक बेतुका परिणाम देगा। इसका मतलब यह होगा कि कब यदि कोई अस्वीकरण नहीं होता तो निर्यात घराने को उन मामलों में किसी भी कटौती का अधिकार नहीं होगा जहां हानि होता है, लेकिन क्योंकि अस्वीकरण कर दिया गया है, इसलिए निर्यात गृह और सहायक निर्माता दोनों कटौती के लिए हकदार हो जाएंगे। धारा 80 एचएचसी की उप-धारा (i) का परंतुक कोई अस्वीकरण किए जाने की अनुमति केवल निर्यात गृह को कटौती के लिए सक्षम बनाने बाबत देता है। कुल आय की गणना करते समय संपूर्ण कारोबार को हिसाब में लिया जाता है, चाहे अस्वीकरण ही क्यों न हो। इस प्रकार अस्वीकरण किए जाने के बावजूद अपीलार्थीगण द्वारा रूप 4.39 करोड़ की कर योग्य आय की गणना व्यापारिक माल के

निर्यात के संपूर्ण कारोबार को हिसाब में लेते हुए की गई है। रूपए 4.39 करोड़ के आंकड़ों पर पहुंचते समय रूपए 6.86 करोड़ की हानि को स्वीकृत रूप से हिसाब में शामिल किया गया है। अस्वीकरण के बाद भी कारोबार अपीलार्थीगण अर्थात् निर्यात गृह का ही कारोबार रहा है। अस्वीकरण केवल निर्यात गृह को ऐसी कटौती करने के लिए सक्षम बनाने के उद्देश्य से है, जो वह समर्थक निर्माता से प्राप्त करता। इसका मतलब साफ है कि यदि कोई हानि नहीं होने के कारण कोई कटौती उपलब्ध नहीं है, तो निर्यात गृह एक समर्थक निर्माता को ऐसी गैर मौजूद कटौती नहीं दे सकता है, ना ही जमा कर सकता है।

इस स्थिति में आ जाने के बाद यह कहा गया था कि कोई हानि भी एक नकारात्मक लाभ है। इस तर्क के समर्थन में इस न्यायालय के "आय-कर आयुक्त (केंद्रीय), दिल्ली बनाम हरप्रसाद एंड कंपनी प्राइवेट लिमिटेड, 1975 (खंड.99) आईटीआर 118 वाले न्यायिक दृष्टांत पर भरोसा किया गया है। इस मामले में शेयरों की बिक्री से हुए पूंजीगत लाभ के संदर्भ में हानि शब्द के अर्थ के बारे में विचार किया जा रहा था। सवाल यह था कि क्या हानि को बाद के वर्ष के पूंजीगत लाभ के विरुद्ध आगे ले जाया जा सकता है या समायोजित किया जा सकता है। इस प्रश्न पर विचार करते हुए, निम्न प्रकार अभिनिर्धारित किया गया था:

”अधिनियम के लागू होने वाले प्रावधान से यह स्पष्ट है कि ”आय” या ”लाभों और प्राप्तियों शब्दों को उनमें हानि भी सम्मिलित हैं, यह मानते हुए समझा जाना चाहिए, ताकि, एक अर्थ में लाभ और प्राप्ति बड़ी हुई आय का प्रतिनिधित्व करें, जबकि हानियां घटी हुई आय का प्रतिनिधित्व करें। दूसरे शब्दों में, हानि एक नकारात्मक लाभ है। सकारात्मक और नकारात्मक लाभ दोनों ही राजस्व प्रकृति के होते हैं। जहां भी यह आवश्यक हो जाता है वहां दोनों को निर्धारिती की कर-योग्य आय के समान ढंग के तहत गणना में सम्मिलित किया जाना चाहिए।’

हमारे विचार में, उपरोक्त टिप्पणियां अपीलार्थीगण के विरुद्ध है। वे यह दर्शाते हैं कि आय, लाभ एवं प्राप्ति की गणना करते समय, हानि को भी ध्यान में रखा जाना चाहिए।

श्री दस्तूर ने प्रपत्र संख्या 10 सीसीएसी के प्रारूप और एक बोर्ड के परिपत्र पर भरोसा किया है, जिसमें निम्न प्रकार कहा गया है:

“निर्यात लाभ की गणना करने के लिए अपनाई गई दोहरी व्यवस्था के साथ ही अस्वीकरण निर्यात कारोबार की गणना में भी सुधार की आवश्यकता थी। इसलिए वित्त अधिनियम ने धारा 80 एचएचसी में संशोधन किया है, ताकि यह व्यवस्था की जा सके कि जहां कोई निर्यात या व्यापार गृह किसी समर्थक निर्माता के पक्ष में कर में छूट को



अस्वीकार करता है, वहां निर्यात या व्यापारिक गृह को दी जाने वाली रियायत, ऐसी राशि से जो व्यापारिक माल के कुल निर्यात लाभ के समतुल्य राशि से अस्वीकृत निर्यात कारोबार के समान अनुपात में कम कर दी जाएगी।

ऐसे मामलों में फॉर्मूला अब निम्न प्रकार होगा-

80 एच.एच.सी. रियायत = निर्यात लाभ

- [व्यापारिक माल पर निर्यात लाभ x

अस्वीकृत निर्यात कारोबार]

कुल निर्यात कारोबार”

श्री दस्तूर ने प्रस्तुत किया है कि यदि लाभ और हानि दोनों को ही ध्यान में रखा जाना है, तो एक अस्वीकरण पर हानि को भी नकारात्मक लाभ के रूप में माना जाएगा और बोर्ड परिपत्र के अनुसार गणना इस प्रकार होगी:

”80 एचएचसी रियायत =

\* निर्यात लाभ- [व्यापारिक माल पर निर्यात लाभ x अस्वीकृत निर्यात कारोबार]।

व्यापारिक माल का कुल निर्यात कारोबार

=\*(-3,07,84,867)-(-6,86,65,804) x 18,53,53,371

18,53,53,371

$$= (-3,07,84,867) - (-6,86,65,804)$$

$$= (-3,07,84,867) + 6,86,65,804$$

$$= 3,78,80,937 \text{ ”}$$

उन्होंने प्रस्तुत किया है कि इस गणना पर भी अपीलार्थीगण रुपये 3,78,80,937/- की कटौती के हकदार है। हम इस निवेदन को स्वीकार करने में असमर्थ हैं। बोर्ड सर्कुलर के अनुसार की गई गणना वैसी नहीं होगी जैसा दावा किया गया है। बोर्ड परिपत्र में कहीं भी नकारात्मक लाभ का प्रावधान नहीं है। बोर्ड का परिपत्र भी दर्शाता है कि कटौती के उद्देश्यों के लिए केवल सकारात्मक लाभ पर विचार किया जा सकता है।

इसलिए, हम, अपील में कोई सार नहीं देखते हैं। अपील खारिज की जाती है। हर्ज-खर्च के बारे में कोई आदेश नहीं दिया जाता है।

अपील खारिज ।

यह अनुवाद आर्टिफिशियल इंटेलिजेंस टूल 'सुवास' की सहायता से अनुवादक न्यायिक अधिकारी दिनेश कुमार गुप्ता (आर.जे.एस.) 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।