

जेयार कंसल्टेंट एंड इन्वेस्टमेंट प्राइवेट लिमिटेड लिमिटेड

बनाम

आयकर आयुक्त, मद्रास

(सिविल अपील संख्या 8912/2003)

अप्रैल 01, 2015

[ए.के. सीकरी और आर. एफ. नरीमन, जे.जे.]

आयकर अधिनियम, 1961- धारा 80 एचएचसी (1) और (3) (बी)- निर्यात व्यवसाय से लाभ के संबंध में कटौती की गणना- निर्धारिती के पास भारत में व्यापार के साथ-साथ निर्यात व्यवसाय से टर्नओवर आय है- राजस्व द्वारा कटौती से इनकार और निचली अदालतों द्वारा इस आधार पर पुष्टि की गई कि निर्धारिती ने निर्यात से लाभ अर्जित नहीं किया है, कटौती शून्य होगी शेरों और शुल्कों का लाभ या बिक्री इसके अंतर्गत नहीं आ सकता है- अपील में, अभिनिर्धारित: कटौती प्रदान करने के लिए, पूर्व-आवश्यकता यह सुनिश्चित करना है कि निर्यात व्यवसाय से लाभ हुआ है- यदि निर्यात व्यवसाय में घाटा हो, लेकिन घरेलू व्यवसाय में मुनाफा निर्यात घाटे से अधिक हो, तो धारा 80 एचएचसी का लाभ नहीं मिलेगा- चूंकि अपीलकर्तानिर्धारिती को निर्यात कारोबार में घाटा हुआ है, इसलिए वह धारा 80 एचएचसी के तहत लाभ पाने का हकदार नहीं है -निर्धारिती की घरेलू आय, जो लाभांश, ब्याज, शेरों की बिक्री से प्राप्त लाभ और फीस से आती है, धारा 80 एचएचसी 3(बी) के तहत कटौती की गणना के लिए 'कुल कारोबार' के दायरे में नहीं आती है, जैसा कि 5.7.1990 को जारी केंद्रीय प्रत्यक्ष कर बोर्ड के परिपत्र संख्या 564 में उल्लेखित है।

न्यायालय ने अपील खारिज करते हुए-

**अभिनिर्धारित किया :** 1. आयकर अधिनियम की धारा 80 एचएचसी की योजना से, यह स्पष्ट है कि कटौती उसकी उप-धारा (1) के तहत प्रदान की जानी है जो "निर्यात व्यवसाय के लिए रखे गए मुनाफे के संबंध में" है। इसलिए, सबसे पहले, उसे संतुष्ट होना होगा कि निर्यात व्यवसाय से लाभ हो रहा है। यही पूर्व शर्त है। उप-धारा (3) केवल कटौती की गणना के उद्देश्य से सामने आती है। ऐसी स्थिति के लिए, "कुल टर्नओवर" की गणना करते समय, धारा 80 एचएचसी की उप-धारा (3) के खंड (बी) में बताए गए सूत्र को लागू किया जा सकता है। हालाँकि, इसका मतलब यह नहीं होगा कि भले ही निर्यात व्यवसाय में घाटा हो, लेकिन भारत के भीतर किए गए व्यवसाय के संबंध में लाभ निर्यात घाटे से अधिक है, धारा 80 एचएचसी के तहत लाभ अभी भी उपलब्ध होगा। इस वर्तमान मामले में, जहां निर्यात व्यवसाय में नुकसान हुआ है, वहां धारा 80 एचएचसी के अंतर्गत कटौती की अनुमति का प्रश्न ही नहीं बनता। इसके फलस्वरूप, उप-धारा (3) में निर्धारित विधि के अनुसार किसी भी कटौती की गणना का भी सवाल नहीं उठता। [पैराग्राफ 19] [998-ई-एच; 999-ए]

आईपीसीए लेबोरेटरी लिमिटेड बनाम आयकर उपायुक्त मुंबई (2004) 12 एससीसी 742: 2004 (2) एससीआर 1075; पूर्वाह्न। मूसा बनाम आयकर आयुक्त, त्रिवेन्द्रम (2007) 9 एससीआर 831- पर भरोसा किया गया।

2. वर्तमान मामले में, जिस घरेलू आय के संबंध में लाभ मांगा गया है वह लाभांश आय, ब्याज आय, लाभ या शेयरों की बिक्री और निर्धारिती के ग्राहकों के लिए वित्त की व्यवस्था से प्राप्त शुल्क से है। ये आय सरलीकरणकर्ता हैं और इन्हें "कुल टर्नओवर" अभिव्यक्ति द्वारा कवर नहीं किया जा सकता है। अन्यथा भी, अपीलकर्ता द्वारा लागू किया जाने वाला फॉर्मूला वर्तमान मामले के तथ्यों पर लागू नहीं होता है। [पैरा 21, 22 और 23] [999-सी, एच; 1001-जी बी-सी]

## केस कानून संदर्भ

2004 (2) एससीआर 1075 पैरा 9 और 18 पर निर्भर

(2007) 9 एससीआर 831 पैरा 9 और 18 पर निर्भर

### सिविल अपीलीय क्षेत्राधिकार: सिविल अपील संख्या 8912/2003

मद्रास उच्च न्यायालय द्वारा टी.सी. संख्या 660/1994 में पारित निर्णय एवं आदेश 20 अगस्त, 2002 से उत्पन्न।

निखिल नय्यर, गौतम नारायण, अस्मिता सिंह, अपीलकर्ता की ओर से।

एन.के. कौल, एएसजी, जयदीप गुप्ता, नितेश दरयानानी, साधना संधू, परवेश ठाकुर, अनिल कटियार, प्रतिवादी की ओर से।

न्यायालय का निर्णय सुनाया गया-

### न्यायमूर्ति ए.के. सीकरी।

1. वर्तमान परिस्थितियों में और दिए गए तथ्यों के आधार पर, आयकर अधिनियम 1961 की धारा 80 एचएचसी(3) के अंतर्गत कटौती की गणना किस प्रकार की जानी चाहिए, इस सवाल का उत्तर इस अपील में खोजा जाना आवश्यक है।

2. दिए गए तथ्य और परिस्थितियाँ, जैसा कि वे रिकॉर्ड पर दिखाई देती हैं, नीचे सारांश रूप में बताई गई हैं:

वित्त अधिनियम, 1983 पेश किया गया। आयकर अधिनियम की धारा 80 एचएचसी, निर्यातकों को प्रोत्साहन और निर्यात व्यवसाय में शामिल व्यक्तियों के लिए कटौती प्रदान करती है। धारा 80 एचएचसी(3)(बी) उन व्यक्तियों के लिए कटौती की गणना के लिए सूत्र प्रदान करता है जो शुद्ध रूप से भारत से बाहर निर्यात का

व्यवसाय करते हैं, यानी ऐसे मामलों में जहां निर्धारिती का भारत में कारोबार से कारोबार और आय होती है साथ ही निर्यात कारोबार से भी। सुविधा के लिए, धारा 80 एचएचसी के प्रासंगिक अंश यहां नीचे दिए गए हैं:

"80 एचएचसी। निर्यात व्यवसाय से अर्जित मुनाफे के संबंध में कटौती।-(1) यदि कोई निर्धारिती, जो एक भारतीय कंपनी हो या भारत में निवासी कोई व्यक्ति (कंपनी को छोड़कर) भारत से बाहर किसी भी सामान या माल के निर्यात के व्यवसाय में संलग्न है, जिस पर यह धारा लागू होती है, तो इस धारा के प्रावधानों के अनुरूप और उसके अधीन, निर्धारिती की कुल आय की गणना में ऐसे माल या सामान के निर्यात से प्राप्त लाभ पर कटौती की अनुमति होगी।

यदि निर्धारिती एक्सपोर्ट हाउस सर्टिफिकेट या ट्रेडिंग हाउस सर्टिफिकेट का धारक है (जिसे इस धारा में उप-धारा (4ए) के खंड (बी) में निर्यात के संदर्भ में उल्लिखित किया जाता है), और उस प्रमाणपत्र में निर्दिष्ट निर्यात कारोबार की राशि के संबंध में, इस उप-धारा के तहत कटौती एक सहायक निर्माता को दी जानी है, तो ऐसी स्थिति में निर्धारिती के मामले में कटौती की राशि उस अनुपात में कम हो जाएगी जो उक्त प्रमाणपत्र में निर्दिष्ट निर्यात कारोबार की राशि का निर्धारिती के कुल निर्यात कारोबार से होता है।

XX XX XX

"3. उप-धारा (1) के अनुसार, भारत से बाहर के सामान या माल के निर्यात से उत्पन्न लाभ निम्न प्रकार से होंगे:

(ए) जिस स्थिति में निर्धारिती का व्यापार केवल भारत से उन सामान या माल के निर्यात पर आधारित हो, जिन पर यह धारा लागू होती है, वहां व्यवसाय से प्राप्त लाभ की गणना 'व्यवसाय या पेशे के लाभ और लाभ' के तहत की जाएगी।

(बी) ऐसे मामले में जहां निर्धारिती द्वारा किए गए व्यवसाय में विशेष रूप से उन वस्तुओं या माल का भारत से निर्यात शामिल नहीं है जिन पर यह धारा लागू होती है, वह राशि जो व्यवसाय के मुनाफे से संबंधित है (जैसा कि गणना की गई है) "व्यवसाय या पेशे के लाभ और लाभ" शीर्षक के तहत, निर्यात टर्नओवर का वही अनुपात है जो निर्धारिती द्वारा किए गए व्यवसाय के कुल टर्नओवर से होता है।"

3. 05.07.1990 को, केंद्रीय प्रत्यक्ष कर बोर्ड (सीबीडीटी) ने परिपत्र संख्या 564 दिनांक 05.07.1990 जारी किया जिसमें विस्तृत दिशानिर्देश दिए गए कि धारा 80 एचएचसी के तहत कटौती की गणना कैसे की जाए।

सीबीडीटी परिपत्र द्वारा निर्धारित फॉर्मूला इस प्रकार है:

$$\text{व्यवसाय का लाभ} \times \frac{\text{निर्यात कारोबार}}{\text{कुल बिक्री}}$$

4. अपीलकर्ता कंपनी समुद्री उत्पादों के निर्यात के साथ-साथ वित्तीय परामर्श और इक्विटी शेयरों में व्यापार के व्यवसाय में लगी हुई है। इसके कुल कारोबार में केवल निर्यात शामिल नहीं है, बल्कि इसमें देश के भीतर का कारोबार भी शामिल है, जो स्थिति यहां ऊपर उल्लिखित धारा 80 एचएचसी (3) (बी) के अंतर्गत आती है।

5. निर्धारण वर्ष 1989-1990 के संबंध में अपीलकर्ता के आकलन से निपटने के दौरान मूल्यांकन अधिकारी ने यह विचार किया कि कटौती इस आधार पर स्वीकार्य नहीं

थी कि निर्धारिती कंपनी और प्रोसेसर के बीच कोई संबंध नहीं है। अपीलकर्ता ने उक्त आदेश को अपील में प्रस्तुत किया। मूल्यांकन आदेश के खिलाफ अपील को आयकर आयुक्त (अपील), मद्रास ने दिनांक 17.08.1991 के आदेश द्वारा खारिज कर दिया था। अपीलकर्ता ने आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण के समक्ष अपील दायर की। अपने निर्णय दिनांक 24.04.1992 द्वारा, अपीलीय न्यायाधिकरण ने मूल्यांकन अधिकारी के आदेश को रद्द कर दिया और इस निष्कर्ष पर पहुंचा कि अपीलकर्ता धारा 80 एचएचसी के तहत पूर्ण राहत का हकदार था और मूल्यांकन अधिकारी को निर्धारिती को राहत देने का निर्देश दिया।

6. प्रतिप्रेषण में, मूल्यांकन अधिकारी ने आईटीएटी के आदेशों को प्रभावी करते हुए दिनांक 28.05.1992 को नया आदेश पारित किया। प्रभाव देते समय, निर्धारण अधिकारी ने पाया कि अपीलकर्ता ने समुद्री उत्पादों के निर्यात से कोई लाभ नहीं कमाया था और वास्तव में, उक्त निर्यात व्यवसाय से उसे नुकसान हुआ था। इसलिए, मूल्यांकन अधिकारी के अनुसार, धारा 80 एबी के अनुसार, धारा 80 एचएचसी के तहत कटौती कुल आय में शामिल आय की राशि से अधिक नहीं हो सकती है। उन्होंने पाया कि चूंकि समुद्री उत्पाद व्यवसाय के निर्यात से आय नकारात्मक थी यानी नुकसान हुआ था, धारा 80 एचएचसी के तहत कटौती शून्य होगी, भले ही निर्धारिती उक्त प्रावधान के तहत कटौती का हकदार हो। इस आदेश के साथ, मुकदमेबाजी का दूसरा चरण आरंभ हुआ। निर्धारिती ने आयकर आयुक्त (अपील) के सामने मूल्यांकन अधिकारी के निर्णय को चुनौती दी, यह कहते हुए कि मूल्यांकन अधिकारी द्वारा इस्तेमाल किया गया गणितीय सूत्र अधिनियम की धारा 80 एचएचसी में निर्धारित सूत्र से भिन्न था और यह 05.07.1990 के सीबीडीटी परिपत्र के खिलाफ भी था। हालाँकि, आयुक्त (अपील) ने निर्धारिती की अपील को मुख्य रूप से इस आधार पर खारिज कर दिया कि आयकर अधिनियम की धारा 246 के तहत, आईटीएटी के आदेश को प्रभावी करने वाला मूल्यांकन अधिकारी का आदेश अपील योग्य आदेश नहीं है। निर्धारिती ने मूल्यांकन

अधिकारी और आयुक्त (अपील) द्वारा पारित आदेशों की वैधता पर सवाल उठाते हुए आईटीएटी को संपर्क किया। हालाँकि, आईटीएटी ने अपने आदेश दिनांक 31.03.1993 द्वारा निर्धारिती की अपील को भी खारिज कर दिया और मूल्यांकन अधिकारी के आदेश को बरकरार रखा। आईटीएटी के आदेश को चुनौती देते हुए, निर्धारिती ने अधिनियम की धारा 256(2) के तहत इसका संदर्भ मांगने के लिए उच्च न्यायालय का दरवाजा खटखटाया। उच्च न्यायालय द्वारा दिनांक 03.02.1994 को आदेश पारित किया गया था जिसमें आईटीएटी को संदर्भ तैयार करने और उसे उच्च न्यायालय के समक्ष रखने का निर्देश दिया गया था। उच्च न्यायालय के इस निर्देश पर, आईटीएटी ने निम्नलिखित प्रश्न उच्च न्यायालय को भेजा:

"क्या तथ्यों और मामले की परिस्थितियों के आधार पर, न्यायाधिकरण यह मानने में सही था कि धारा 80 के तहत करदाता को कटौती स्वीकार्य है एचएचसी शून्य है?"

7. उच्च न्यायालय ने अब दिनांक 20.08.2002 के आपत्तिजनक निर्णय द्वारा इसे प्रेषित किए गए उक्त प्रश्न पर अपना फैसला सुनाया है, इस प्रश्न का उत्तर करदाता के विरुद्ध देते हुए निम्नलिखित रूप में धारणा व्यक्त की है।

"5. इस मामले में, आकलन के अनुसार, करदाता ने समुद्री उत्पादों के निर्यात से कोई लाभ नहीं कमाया था। इसके विपरीत, उसे हानि उठानी पड़ी थी। धारा 80 एचएचसी के अंतर्गत अनुमत कटौती केवल करदाता द्वारा माल या वस्तुओं के निर्यात से हुए लाभों की होती है। धारा 80 एचएचसी के शब्दों से स्पष्ट है कि लाभों के अभाव में करदाता को इसके अंतर्गत किसी भी लाभ का हकदार नहीं था।

इसलिए हमें शामिल किया गया प्रश्न करदाताओं के विरोध और राजस्व के पक्ष में उत्तर दिया गया है।”

8. उच्च न्यायालय के निर्णय के विरुद्ध विशेष अनुमति याचिका दायर की गई थी, जिसमें 10.11.2003 को अनुमति प्रदान की गई थी। इस प्रकार यह अपील सुनवाई के लिए आई है।

9. करदाता की ओर से पेश हुए विद्वान अधिवक्ता श्री निखिल नैय्यर ने यह प्रस्तुत किया कि उच्च न्यायालय की उपरोक्त तर्कसंगतता उस समय गलत है जब निर्यात व्यापार में हुई हानियों के संदर्भ में, धारा 80 एचएचसी के तहत किसी भी प्रकार की कटौती स्वीकार्य नहीं है। उनके अनुसार, यह राय बनाते समय उच्च न्यायालय ने केवल धारा 80 एचएचसी की उप-धारा (1) पर विचार किया, जैसा कि उच्च न्यायालय के आदेश से स्पष्ट है, और इसकी उप-धारा (3) के प्रावधानों पर विचार नहीं किया। उनके अनुसार, यह राय बनाते समय उच्च न्यायालय ने केवल धारा 80 एचएचसी की उप-धारा (1) पर विचार किया, जैसा कि उच्च न्यायालय के आदेश से स्पष्ट है, और इसकी उप-धारा (3) के प्रावधानों पर विचार नहीं किया। उनका प्रस्ताव था कि निस्संदेह, इस न्यायालय ने आईपीसीए लेबोरेटरी लिमिटेड बनाम आयकर उपायुक्त, मुंबई<sup>1</sup> के मामले में यह निर्णय दिया था कि जहां हानि हुई हो, वहां धारा 80 आईपीसीए का लाभ नहीं दिया जाएगा। हालांकि, उन्होंने यह बताया कि आईपीसीए प्रयोगशाला लिमिटेड (उपरोक्त) के निर्णय को इस न्यायालय द्वारा बाद में ए.एम.मूसा बनाम आयकर आयुक्त, त्रिवेन्द्रम<sup>2</sup> में स्पष्ट समझाया गया था, जिसमें यह स्पष्ट किया गया था कि स्वयं निर्मित माल और व्यापारिक माल के निर्यात से प्राप्त लाभों का निर्धारण करते समय, दोनों व्यापारों में हुए लाभ और हानियों को ध्यान में रखा जाना चाहिए। यदि ऐसे समायोजनों के बाद सकारात्मक लाभ होता है, तो करदाता धारा 80 एचएचसी (1) के अंतर्गत कटौती का हकदार होगा, और यदि हानि होती है, तो उसे

किसी भी कटौती का हक नहीं होगा। इस प्रकार, उन्होंने तर्क दिया कि 'व्यापार का लाभ' शब्द केवल निर्यात व्यापार से लाभ तक सीमित नहीं होगा, बल्कि निर्यात व्यापार के साथ-साथ घरेलू व्यापार से आय को भी विचार में लेना आवश्यक होगा। इसलिए, यद्यपि निर्यात व्यापार से हानि हुई हो, लेकिन यदि देश के भीतर किए गए व्यापार से लाभ हुआ हो और निर्यात व्यापार से हुई हानि को भारत में व्यापार से प्राप्त लाभों के खिलाफ समायोजित किया जाए, तो बैलेंस शीट में यह अभी भी सकारात्मक आय में परिणामित होने वाला लाभ होता है, जिससे धारा 80 एचएचसी का लाभ स्वीकार्य होता है।

10. उन्होंने आगे तर्क दिया कि धारा 80 एचएचसी के पीछे का उद्देश्य उन निर्यात गृहों को प्रोत्साहन देना था जो विदेशी मुद्रा कमा रहे थे। यहां तक कि यदि निर्यात व्यापार से हानि हुई थी, तो भी करदाता ने विदेशी मुद्रा अर्जित की थी और एक बार यह पाया गया कि कुल मिलाकर लाभ थे, तो धारा 80 एचएचसी में निहित निम्नलिखित सूत्र लागू हो जाता था:

$$\text{व्यवसाय का लाभ} \times \frac{\text{निर्यात कारोबार}}{\text{कुल बिक्री}}$$

11. उन्होंने 'प्रत्यक्ष करों से संबंधित प्रावधानों' का भी उल्लेख किया जो 1991-1992 के बजट में प्रस्तुत वित्त (नं.2) विधेयक, 1991 में निहित हैं और उन प्रावधानों की ओर संकेत किया जो विदेशी मुद्रा अर्जित करने के लिए प्रोत्साहन से संबंधित हैं। इसका निम्नलिखित वाचन है:

"20. आयकर अधिनियम की धारा 80 एचएचसी के मौजूदा प्रावधानों के तहत, निर्यातकों को अनुमति दी जाती है। उनकी कुल आय की गणना में, खनिज तेल, खनिजों और अयस्कों को छोड़कर माल या वस्तुओं के निर्यात से प्राप्त पूरे लाभों की कटौती की जाती है। यह

कटौती इस शर्त के अधीन है कि ऐसे माल या वस्तुओं की बिक्री प्राप्त भारत में प्राप्त की जाती है, या भारत में परिवर्तनीय विदेशी मुद्रा में लाई जाती है।

इस तथ्य को ध्यान में रखते हुए कि जब किसी खनिज को संसाधित किया जाता है या जब किसी पत्थर को काटा और पॉलिश किया जाता है तो महत्वपूर्ण मूल्यवर्धन प्राप्त होता है, उनके निर्यात को प्रोत्साहित करना वांछनीय है। इसलिए, प्रसंस्कृत खनिजों के निर्यातकों को धारा 80 एचएचसी के तहत कटौती का लाभ देने का प्रस्ताव है। प्रसंस्कृत खनिजों की सूची, जिसके संबंध में यह रियायत बढ़ाई जा रही है, आयकर अधिनियम की एक नई अनुसूची में प्रदान की जा रही है।

प्रस्तावित संशोधन 1 अप्रैल, 1991 से प्रभावी होगा, और तदनुसार, यह मूल्यांकन वर्ष 1991-1992 और उसके बाद के वर्षों के संबंध में लागू होगा।"

12. दूसरी ओर, श्री नीरज कौल, एसजी और श्री गुप्ता, विद्वान वरिष्ठ वकील, राजस्व की ओर से उपस्थित हुए, ने उच्च न्यायालय द्वारा अपनाए गए दृष्टिकोण का समर्थन किया। उन्होंने अपनी दलील के समर्थन में ट्रिब्यूनल द्वारा निकाले गए निष्कर्ष का भी विशेष रूप से उल्लेख किया कि तत्काल मामले में, शामिल होने के लिए मांगा गया फॉर्मूला लागू नहीं होगा। उन्होंने बताया कि वर्तमान मामले में, स्वदेशी व्यवसाय से कोई आय नहीं थी, बल्कि यह केवल दलाली, लाभांश, ब्याज आदि के रूप में थी, जिसे किसी भी स्थिति में "टर्नओवर" के रूप में वर्णित नहीं किया जाना चाहिए और "कुल टर्नओवर" का हिस्सा होना चाहिए। ". उन्होंने उसी दस्तावेज़ का हवाला दिया। "प्रत्यक्ष करों से संबंधित प्रावधान" जहां निम्नलिखित स्पष्टीकरण भी दिखाई देता है:

13. हमने दोनों पक्षों की ओर से पेश हुए अधिवक्ताओं के प्रस्तुतीकरणों पर विचार किया है।

14. इस मामले के दो पहलू हैं जिन पर विचार करने की आवश्यकता है। पहले उदाहरण में, हमें यह विचार करना है कि क्या उच्च न्यायालय का यह दृष्टिकोण कि धारा 80 एचएचसी के तहत कटौती केवल तब स्वीकार्य है जब माल या वस्तुओं के निर्यात से लाभ होता है, सही है या क्या करदाता निर्यात व्यापार के साथ-साथ घरेलू व्यापार से आय को मिला सकता है और यहां तक कि यदि निर्यात व्यापार में हानि है लेकिन भारत में व्यापार से होने वाली आय/लाभ के खिलाफ उन हानियों को सेट ऑफ करने के बाद भी, यदि व्यापार का शुद्ध-लाभ है, तो क्या धारा 80 एचएचसी के तहत लाभ उपलब्ध होगा? दूसरा प्रश्न यह उठता है कि क्या निचली अदालतों द्वारा लागू किया गया सूत्र सही है? दूसरे शब्दों में, सूत्र लागू करते समय, हमें यह देखना होगा कि 'कुल कारोबार' में क्या शामिल होगा?"

15. इससे पहले कि हम पहले प्रश्न का उत्तर दें, आईपीसीए प्रयोगशाला के साथ-साथ ए.एम. के निर्णयों पर भी ध्यान देना उचित होगा। मूसा. आईपीसीए प्रयोगशाला में, अपीलकर्ता सीसीआई और ई द्वारा जारी एक्सपोर्ट हाउस प्रमाणपत्र का धारक था। यह स्व-निर्मित वस्तुओं के साथ-साथ सहायक निर्माताओं द्वारा निर्मित वस्तुओं यानी व्यापारिक वस्तुओं का निर्यात करता था। निर्धारण वर्ष 1996-97 से संबंधित पिछले वर्ष में, अध्याय VI-ए, आईटी अधिनियम के तहत कटौती से पहले इसकी कर योग्य आय 4.39 करोड़ रुपये थी। इससे 200 करोड़ रुपये का मुनाफा हुआ था। 3. स्वनिर्मित वस्तुओं के निर्यात से 78 करोड़ रु. हालाँकि, व्यापारिक वस्तुओं के निर्यात से 6.86 करोड़ रुपये का नुकसान हुआ। अपीलकर्ता ने व्यापारिक वस्तुओं के संपूर्ण निर्यात के संबंध में सहायक निर्माताओं के पक्ष में अस्वीकरण प्रमाण पत्र जारी किए। निर्धारण वर्ष 1996-97 के लिए अपने रिटर्न में, इसने धारा 80-एचएचसी, आईटी

अधिनियम के तहत रुपये की कटौती का दावा किया। 3.78 करोड़। लेकिन, यह मानते हुए कि माल के निर्यात से शुद्ध घाटा हुआ था, मूल्यांकन अधिकारी ने कटौती की अनुमति नहीं दी। मूल्यांकन अधिकारी के इस आदेश को अपीलकर्ता द्वारा असफल रूप से चुनौती दी गई क्योंकि उच्च न्यायालय तक के सभी प्राधिकारियों ने उस आदेश को बरकरार रखा। यह न्यायालय भी, उपरोक्त निर्णय में, नीचे की अदालतों द्वारा अपनाए गए दृष्टिकोण से सहमत था। इस न्यायालय के समक्ष, धारा 80 एचएचसी की उप-धारा (3) पर विशेष निर्भरता रखी गई थी और उस आधार पर, यह तर्क दिया गया था कि ऐसे मामले में जहां निर्धारिती ने स्वयं द्वारा निर्मित वस्तुओं के साथ-साथ व्यापारिक वस्तुओं का भी निर्यात किया, दोनों प्रकार से लाभ निर्यातों पर अलग से विचार किया जाना था और एक के संबंध में लाभ को नकारा नहीं जा सकता था या दूसरे के नुकसान के विरुद्ध समायोजित नहीं किया जा सकता था। यह भी तर्क दिया गया कि धारा 80 एचएचसी (1) के तहत होने वाली अभिव्यक्ति "लाभ", धारा 80 एचएचसी (3) में भी, सकारात्मक लाभ का अर्थ माना जाना चाहिए और इसलिए, धारा 80 एचएचसी (3) (सी) में इसमें घाटा शामिल नहीं होगा और यदि कोई घाटा हो तो उसे नजरअंदाज कर दिया जाएगा। एक और दलील यह थी कि जब मुनाफे को घाटे से कम किया जाना था, तब भी एक निर्धारिती निर्यात घर द्वारा एक सहायक निर्माता के पक्ष में अपने कारोबार के अस्वीकरण के मामलों में, निर्यात घर का कारोबार उस हद तक कम हो गया। इसलिए, इसे धारा 80 एचएचसी (3) (सी) (ii) के तहत लाभों की गणना के उद्देश्यों के लिए विचार में नहीं लिया जा सकता था। सीबीडीटी के दिनांक 12.06.1985 के सर्कुलर संख्या 421 पर भी निर्भर किया गया था यह दिखाने के लिए कि धारा 80 एचएचसी को आधुनिकीकरण, प्रौद्योगिकी उन्नयन, उत्पाद विकास और अन्य गतिविधियों के लिए आवश्यक संसाधनों के साथ अपने निर्यातकों को प्रोत्साहन प्रदान करने के दृष्टिकोण से शामिल किया गया था।

16. उपर्युक्त तर्कों में से कोई भी इस न्यायालय के साथ नहीं था। अपीलकर्ता की अपील को खारिज करते हुए, न्यायालय ने निम्नलिखित कानून निर्धारित किया:

"हालांकि धारा 80 एचएचसी को निर्यात गृहों को प्रोत्साहन प्रदान करने के दृष्टिकोण से शामिल किया गया है और ऐसे प्रावधान को उदार व्याख्या दी जानी चाहिए, व्याख्या उस धारा के शब्दों के अनुसार होनी चाहिए। जब विधायिका स्वयं निर्मित माल या व्यापारिक माल के निर्यात को अलग से लेना चाहती थी, तो इसे पहले ही उप-धाराओं (3) (ए) और (3) (बी) में प्रदान किया गया है। धारा 80 एचएचसी (1) और धाराएं 80 एचएचसी (3)(ए) और (बी) में 'लाभ' शब्द का अर्थ सकारात्मक लाभ है। दूसरे शब्दों में, यदि कोई हानि है तो धारा 80 एचएचसी (1) या (3) (ए) या (3) (बी) के तहत कोई कटौती उपलब्ध नहीं होगी। सकारात्मक लाभ के आंकड़े को निर्धारित करने में लाभ और हानियों दोनों को विचार में लेना होगा। यदि शुद्ध आंकड़ा हानि है तो करदाता को कटौती का हक नहीं होगा। धारा 80 एचएचसी (3) में 'ऐसे निर्यात से प्राप्त लाभ' के आरंभिक शब्दों के साथ उपधाराओं (i) और (ii) के बीच 'और' शब्द का होना स्पष्ट रूप से दर्शाता है कि लाभों की गणना दोनों निर्यातों को गिनकर की जानी है।

धारा 80 एचएचसी (1) के तहत, कटौती करदाता की कुल आय की गणना में दी जानी है। करदाता की कुल आय की गणना करते समय लाभ के साथ-साथ हानियों को भी विचार में लेना होगा। धाराएँ 80-ए बी और 80-बी(5) प्रासंगिक हैं। धारा 80-ए बी को अध्याय VI-A की अन्य सभी धाराओं पर प्रबल प्रभाव दिया गया है। इस प्रकार, धारा

80 एचएचसी धारा 80-ए बी द्वारा नियंत्रित होगी जो यह स्पष्ट करती है कि आय की गणना अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार की जानी है।

इसके अतिरिक्त, धारा 80 एचएचसी (3) (सी) (i) के तहत भी, लाभ का अर्थ है व्यापार का समायोजित लाभ, जिसका मतलब है कि भारत से व्यापारिक माल के निर्यात के व्यापार से प्राप्त लाभ से कम किया गया लाभ। इस प्रकार, धारा 3 (सी) (i) के तहत लाभों की गणना करते समय, धारा 3 (सी) (ii) के तहत लाभों को कम करना आवश्यक है। धारा 80 एचएचसी यह स्पष्ट करती है कि स्वयं निर्मित माल और व्यापारिक माल के निर्यात से प्राप्त लाभों का निर्धारण करते समय, दोनों व्यापारों में हुए लाभ और हानियों को ध्यान में रखा जाना चाहिए। ऐसे समायोजनों के बाद यदि सकारात्मक लाभ होता है, तो करदाता धारा 80 एचएचसी (i) के तहत कटौती का हकदार होगा। यदि हानि होती है, तो वह किसी भी कटौती का हकदार नहीं होगा।"

धारा 80 एचएचसी में, 'लाभ' शब्द का इस्तेमाल स्पष्ट रूप से सकारात्मक 'लाभ' को इंगित करने के लिए किया गया है क्योंकि कटौती केवल सकारात्मक लाभ की ही होगी। धारा 80 एचएचसी (3) बताती है कि कुल आय की गणना करते समय लाभों को कैसे काम में लाया जाए। ऐसी गणना के उद्देश्यों के लिए लाभ और हानियों दोनों को ध्यान में रखना होगा। इस प्रकार, धारा 80 एचएचसी (3) में 'लाभ' शब्द का अर्थ होगा लाभ, हानियों को ध्यान में रखने के बाद। धारा 80 एचएचसी (1) और 80 एचएचसी (3) दोनों में 'लाभ' शब्द

का अर्थ है सकारात्मक लाभ जो हानियों को ध्यान में रखकर निकाला गया है, यदि कोई हो। इस प्रकार 'लाभ' शब्द का अर्थ धारा 80 एचएचसी (1) और (3) दोनों में समान है।

धारा 80 एचएचसी की उप-धारा (1) के प्रावधान के अनुसार, निर्यात गृह को कटौती पारित करने के लिए केवल एक अस्वीकरण की अनुमति देता है। यह किसी भी तरह से निर्यात गृह के कारोबार को कम नहीं करता है। अस्वीकरण केवल उस कटौती को सहायक निर्माता को पारित करने के उद्देश्य से होता है जो उसे मिलनी चाहिए थी। इसका यह अर्थ है कि यदि कोई कटौती उपलब्ध नहीं है, क्योंकि हानि है, तो निर्यात गृह ऐसी गैर-मौजूद कटौती को सहायक निर्माता को पारित या क्रेडिट नहीं दे सकता।

बोर्ड का परिपत्र भी यह दर्शाता है कि कटौती के उद्देश्यों के लिए केवल सकारात्मक लाभों पर विचार किया जा सकता है।"

17. हमने पाया है कि ए.एम. मूसा मामले में, इस कोर्ट ने वास्तव में आईपीसीए लेबोरेटरी मामले के सिद्धांतों को पुनरावृत्ति की, जैसा कि पहले उल्लिखित किया गया है। यह वह मामला था जहां मूल्यांकन अधिकारी ने अधिनियम की धारा 80 एचएचसी के अंतर्गत निर्धारित कटौती दावे को इस आधार पर अस्वीकृत कर दिया था कि 'धारा 80 एचएचसी के अंतर्गत गणना किए गए व्यवसाय के मुनाफे ने नकारात्मक आंकड़ा दिखाया था। इस दृष्टिकोण को सभी न्यायालयों द्वारा स्वीकार किया गया और इस न्यायालय द्वारा उपरोक्त निर्णय में इसकी पुष्टि की गई। इस न्यायालय में, अपीलकर्ता/करदाता ने यह प्रस्तुत किया कि धारा 80 एचएचसी का अवलोकन यह दर्शाता है कि जब करदाता अपने द्वारा निर्मित माल का निर्यात करता है, तो वह उप-धारा (3)(ए) के अधीन आता है और केवल उस व्यवसाय से अर्जित लाभ

को ही खाते में लिया जाता है। जब निर्धारिती केवल व्यापारिक वस्तुओं का निर्यात करता है, तो उप-धारा (3)(बी) के तहत केवल इन वस्तुओं के मुनाफे को ही खाते में लिया जाएगा। इसका प्रस्ताव था कि उप-धारा (3)(सी) उस स्थिति से निपटती है जहाँ निर्धारिती द्वारा निर्मित वस्तुओं के साथ-साथ व्यापारिक वस्तुओं का निर्यात भी किया जाता है। इस परिस्थिति में, निर्धारिती द्वारा निर्मित वस्तुओं के निर्यात से प्राप्त लाभ को अलग से विचार किया जाना चाहिए, और व्यापारिक वस्तुओं के निर्यात से प्राप्त लाभ को भी अलग से माना जाना चाहिए। यदि केवल एक प्रकार के निर्यात के संबंध में लाभ होता तो इस लाभ को नकारात्मक नहीं किया जा सकता या दूसरे निर्यात से होने वाले नुकसान से समायोजित नहीं किया जा सकता। जाहिर है, इस तर्क को स्वीकार नहीं किया गया और निम्नलिखित तरीके से खारिज कर दिया गया:

"7. इस रुख का सावधानीपूर्वक विचार किया जाना चाहिए। निस्संदेह, धारा 80-एचएचसी को निर्यात घरानों को प्रोत्साहन प्रदान करने की दृष्टि से शामिल किया गया है। हालांकि इस प्रावधान की उदार व्याख्या की जानी चाहिए, फिर भी व्याख्या इस धारा के शब्दों के अनुसार होनी चाहिए। यदि अनुभाग के शब्द स्पष्ट हैं, तो लाभ, जो अनुभाग के तहत उपलब्ध नहीं हैं, अनुभाग में शब्दों की अनदेखी या गलत व्याख्या करके प्रदान नहीं किए जा सकते हैं। इस मामले में हम धारा 80-एचएचसी की उपधारा (3)(सी) के शब्दों से चिंतित हैं। जैसा कि पहले उल्लेख किया गया है, उपधारा (3)(ए) उस मामले से संबंधित है जहां निर्यात केवल स्व-निर्मित वस्तुओं का होता है। उप-धारा (3)(बी) उस मामले से संबंधित है जहां निर्यात केवल व्यापारिक वस्तुओं का है। अतः, जब विधायिका ने स्व-निर्मित वस्तुओं या व्यापारिक वस्तुओं के निर्यात को अलग से लेने का इरादा किया, तो इसे पहले ही उपधारा (3)(ए) और (3)(बी) में प्रदान कर दिया गया।

इसे नकारा नहीं जा सकता कि धारा 80-एचएचसी (1) और धारा 80-एचएचसी (3)(ए) तथा (3)(बी) में 'लाभ' शब्द का अर्थ सकारात्मक लाभ है। दूसरे शब्दों में, यदि कोई हानि होती है तो धारा 80-एचएचसी (1) या (3)(ए) या (3)(बी) के तहत कोई कटौती उपलब्ध नहीं होगी। सकारात्मक लाभ के आंकड़े पर पहुंचने में लाभ और हानि दोनों पर विचार करना होगा। यदि शुद्ध आंकड़ा सकारात्मक लाभ है, तो आकलनकर्ता कटौती का हकदार होगा। यदि शुद्ध आंकड़ा हानि है तो निर्धारित कटौती का हकदार नहीं होगा। उप-धारा (3)(सी) उन मामलों से संबंधित है जहां निर्यात स्व-निर्मित वस्तुओं के साथ ही व्यापारिक वस्तुओं का भी होता है। उप-धारा (3)(सी) का प्रारंभिक भाग बताता है, 'ऐसे निर्यात से प्राप्त लाभ होगा'। फिर खंड (i) और (ii) का पालन करें। खंड (i) और (ii) के बीच "और" शब्द आता है। उप-धारा (3)(सी) को पढ़ने से पता चलता है कि "ऐसे निर्यात से लाभ" स्व-निर्मित वस्तुओं के निर्यात से होने वाला मुनाफा और व्यापारिक वस्तुओं के निर्यात से होने वाला मुनाफा होना चाहिए। लाभ की गणना धारा (3)(सी)(i) और (ii) में निर्धारित तरीके से की जानी है। शुरुआती शब्द "ऐसे निर्यात से प्राप्त लाभ" के साथ "और" शब्द स्पष्ट रूप से इंगित करते हैं कि मुनाफे की गणना दोनों निर्यातों की गणना करके की जानी है। धारा 80-एचएचसी (3) की उप-धारा (1) को पढ़ने से यह स्पष्ट है कि कटौती की अनुमति केवल तभी दी जा सकती है जब स्व-निर्मित वस्तुओं के साथ-साथ व्यापारिक वस्तुओं दोनों के निर्यात में सकारात्मक लाभ हो। यदि दोनों में से किसी एक में हानि होती है तो लाभ की गणना के लिए उस हानि को ध्यान में रखा जाना चाहिए।

8. धारा 80-एचएचसी(1) के तहत, करदाता की कुल आय की गणना में कटौती दी जानी है। निर्धारिती की कुल आय की गणना करते समय लाभ और हानि दोनों को ध्यान में रखना होगा। धारा 80-एबी प्रासंगिक है, यह इस प्रकार है:

"80-एबी। जहां शीर्षक 'सी' के तहत इस अध्याय में शामिल किसी भी अनुभाग के तहत किसी भी कटौती की आवश्यकता होती है या अनुमति दी जाती है। उस अनुभाग में निर्दिष्ट प्रकृति की किसी भी आय के संबंध में कुछ आय के संबंध में कटौती शामिल है निर्धारिती की सकल कुल आय में, फिर, उस धारा में निहित किसी भी बात के बावजूद, उस धारा के तहत कटौती की गणना के प्रयोजन के लिए, इस अधिनियम के प्रावधान के अनुसार गणना की गई उस प्रकृति की आय की राशि (कोई भी कटौती करने से पहले) इस अध्याय के तहत कटौती) अकेले उस प्रकृति की आय की राशि मानी जाएगी जो निर्धारिती द्वारा प्राप्त या प्राप्त की जाती है और जो उसकी सकल कुल आय में शामिल है।

(मूल में जोर)

9. धारा 80-8(5) भी प्रासंगिक है। धारा 80-8(5) में प्रावधान है कि "सकल कुल आय" का अर्थ आयकर अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार गणना की गई कुल आय है।

10. धारा 80-एबी भी अध्याय VI-ए में है। यह शब्दों से शुरू होता है "जहां इस अध्याय में शामिल किसी भी अनुभाग के तहत कोई कटौती की जानी या अनुमति दी जानी आवश्यक है"। इसमें धारा 80-

एचएचसी शामिल होगी। धारा 80-एबी आगे यह प्रावधान करती है कि "उस धारा में किसी भी बात के बावजूद"। इस प्रकार धारा 80-एबी को अध्याय VI-ए में अन्य सभी धाराओं पर अधिभावी प्रभाव दिया गया है। धारा 80-एचएचसी यह प्रावधान नहीं करती है कि इसके प्रावधान धारा 80-एबी या अधिनियम के किसी अन्य प्रावधान पर प्रबल होंगे। इस प्रकार धारा 80-एचएचसी धारा 80-एबी द्वारा शासित होगी। सीआईटी बनाम शिर्के कंस्ट्रक्शन इक्विपमेंट लिमिटेड (2000 (246) आईटीआर 429) में बॉम्बे हाई कोर्ट और सीआईटी बनाम टी.सी. में केरल हाई कोर्ट के फैसले। इसके विपरीत उषा (2003 (132) टैक्समैन 297) को सही कानून नहीं कहा जा सकता। धारा 80-एबी 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।

11. धारा 80-एचएचसी (3) (सी) (आई) के तहत भी लाभ को व्यवसाय के लाभ में समायोजित किया जाना है। व्यवसाय के समायोजित लाभ का अर्थ व्यापारिक वस्तुओं के भारत से बाहर निर्यात के व्यवसाय से प्राप्त लाभ से कम किया गया लाभ है। इस प्रकार उप-धारा (3)(सी)(i) के तहत लाभ की गणना करने में आवश्यक रूप से उपधारा (3)(सी)(ii) के तहत लाभ कम करना होगा। जैसा कि ऊपर देखा गया है, "लाभ" शब्द का अर्थ सकारात्मक लाभ है। इस प्रकार यदि हानि होती है तो व्यापारिक वस्तुओं के निर्यात में उस हानि को समायोजित करना होगा। उन्हें नजरअंदाज नहीं किया जा सकता। धारा 80- एचएचसी को पढ़ने से यह स्पष्ट हो जाता है कि स्व-निर्मित वस्तुओं और व्यापारिक वस्तुओं दोनों के निर्यात से अर्जित

लाभ पर पहुंचने के लिए, दोनों व्यापारों में लाभ और हानि को ध्यान में रखना होगा। यदि ऐसे समायोजन के बाद सकारात्मक लाभ होता है, तो निर्धारिती धारा 80-एचएचसी(1) के तहत कटौती का हकदार होगा। यदि हानि होती है तो वह किसी कटौती का हकदार नहीं होगा।

12. यह प्रस्तुत किया गया था कि धारा 80-एचएचसी में "लाभ" शब्द का पूरे खंड में एक ही अर्थ होना चाहिए, और चूंकि धारा 80-एचएचसी (1) में लाभ शब्द का अर्थ केवल सकारात्मक लाभ है, इसलिए इसका वही अर्थ होगा धारा 80-एचएचसी(3)(सी) में अर्थ। यह प्रस्तुत किया गया है कि इस प्रकार धारा 80-एचएचसी (3) (सी) में लाभ शब्द में नुकसान शामिल नहीं होगा और यदि कोई नुकसान है, तो उन्हें नजरअंदाज किया जाना चाहिए। याचिका स्पष्ट रूप से बिना किसी तथ्य के है। सबसे पहले, यह आवश्यक नहीं है कि "लाभ" शब्द का अर्थ एक ही हो। "लाभ" शब्द का अर्थ उस संदर्भ पर निर्भर करेगा जिसमें इसका उपयोग किया गया है। धारा 80-एचएचसी (1) में इसका उपयोग सकारात्मक "लाभ" को इंगित करने के लिए किया जाता है क्योंकि कटौती केवल सकारात्मक लाभ की होगी। धारा 80-एचएचसी(3) वह उपधारा है जो यह बताती है कि कुल आय की गणना में लाभ की गणना कैसे की जाए। ऐसी गणना के प्रयोजनों के लिए लाभ और हानि दोनों को ध्यान में रखना होगा। इस प्रकार धारा 80-एचएचसी (3) में "लाभ" शब्द का अर्थ हानि, यदि कोई हो, को शामिल करने के बाद लाभ होगा। अधिक महत्वपूर्ण बात यह है कि, हमारे विचार में, धारा 80-एचएचसी में उप-धारा (1) और उप-धारा (3) दोनों में "लाभ" शब्द का अर्थ हानि, यदि कोई हो, को ध्यान में

रखते हुए निकाला गया सकारात्मक लाभ है। इस प्रकार धारा 80-एचएचसी(1) और (3) में "लाभ" शब्द का वही अर्थ है।

13. आईपीसीए लेबोरेटरी लिमिटेड बनाम में। उप. आयकर आयुक्त, मुंबई, (2004) 12 एससीसी 742), ऊपर दिए गए तरीके से स्थिति का विश्लेषण करने के बाद, यह माना गया कि धारा 80-एचएचसी (1) और धारा 80-एचएचसी (3) के तहत विचार किए गए लाभ का मतलब है सकारात्मक लाभ. उक्त दृष्टिकोण आयकर अधिकारी, बेंगलूर बनाम में दोहराया गया था। इंडुफ्लेक्स प्रोडक्ट्स (पी) लिमिटेड, (2006 (1) एससीसी 458)। हम इस दृष्टिकोण से सम्मानजनक सहमत हैं।"

18. यह आईपीसीए और ए.एम. के सह-संयुक्त वाचन पर तय हुआ है। मूसा के अनुसार, जहां एक प्रकार के माल (उदाहरण के लिए स्व-निर्मित माल) के निर्यात में घाटा हो और दूसरे प्रकार के माल (उदाहरण के लिए व्यापारिक माल) के निर्यात से लाभ हो, तो दोनों को एक साथ जोड़कर शुद्ध परिणाम प्राप्त करना होगा। -अधिनियम की धारा 80 एचएचसी के प्रावधानों को लागू करने के उद्देश्य से लाभ या हानि। यदि शुद्ध परिणाम निर्यात व्यवसाय से हानि था, तो उपरोक्त अधिनियम के तहत कटौती अनुमेय है। एक शर्त के रूप में, यदि निर्यात व्यवसाय से शुद्ध लाभ होता है, तो एक प्रकार के निर्यात व्यवसाय से होने वाले नुकसान को दूसरे प्रकार के निर्यात व्यवसाय से समायोजित करने के बाद, उक्त प्रावधान का लाभ दिया जाएगा।

19. यह भी ध्यान में रखना होगा कि उपरोक्त दोनों मामलों में अर्थात् आईपीसीए और ए.एम. मूसा के अनुसार, न्यायालय का संबंध दो व्यावसायिक गतिविधियों से था, जिनमें से दोनों निर्यात से संबंधित थीं, एक स्व-निर्मित वस्तुओं के निर्यात से और दूसरी व्यापारिक वस्तुओं के संबंध में, यानी जो दूसरों द्वारा निर्मित

होती हैं। दूसरे शब्दों में, न्यायालय को केवल निर्यात से होने वाली आय की चिंता थी। हालाँकि, वर्तमान मामले में, तथ्य स्थिति कुछ अलग है। इधर, जहां तक निर्यात कारोबार का सवाल है, घाटा हो रहा है। हालाँकि, अपीलकर्ता-निर्धारिती धारा 80 एचएचसी (3) (बी) पर भरोसा करता है, जैसा कि प्रासंगिक समय पर मौजूद था, यह तर्क देने के लिए कि संपूर्ण व्यवसाय का लाभ यानी भारत के भीतर माल या माल से अर्जित लाभ भी शामिल होगा। विचार में लिया। अपीलकर्ता का तर्क है कि इस प्रकार, भले ही निर्यात व्यवसाय में घाटा हो, लेकिन स्वदेशी व्यवसाय का मुनाफा उन घाटे से अधिक है और कुल परिणाम यह है कि व्यवसाय का लाभ है, तो धारा 80 एचएचसी के तहत कटौती दी जानी चाहिए। हालाँकि, आईपीसीए और ए.एम. में निर्धारित कानून को ध्यान में रखते हुए। मूसा, हम अपीलकर्ता के विद्वान वकील से सहमत नहीं हो सकते। धारा 80 एचएचसी की योजना से, यह स्पष्ट है कि कटौती उसकी उप-धारा (1) के तहत प्रदान की जानी है जो "निर्यात व्यवसाय के लिए रखे गए मुनाफे के संबंध में" है। इसलिए, सबसे पहले, उसे संतुष्ट होना होगा कि निर्यात व्यवसाय से लाभ हो रहा है। आईपीसीए और ए. एम. मूसा में भी यही पूर्व-आवश्यकता है। उप-धारा (3) केवल कटौती की गणना के उद्देश्य से सामने आती है। ऐसी स्थिति के लिए, "कुल कारोबार" की गणना करते समय, धारा 80 एचएचसी की उप-धारा (3) के खंड (बी) में बताए गए सूत्र को लागू किया जा सकता है। हालाँकि, इसका मतलब यह नहीं होगा कि भले ही निर्यात व्यवसाय में घाटा हो, लेकिन भारत के भीतर किए गए व्यवसाय के संबंध में लाभ निर्यात घाटे से अधिक है, धारा 80 एचएचसी के तहत लाभ अभी भी उपलब्ध होगा। वर्तमान मामले में, चूंकि निर्यात व्यवसाय में नुकसान हो रहा है, धारा एसओएचएचसी के तहत कटौती प्रदान करने का सवाल ही नहीं उठता है और परिणामस्वरूप, उप-धारा (3) के तहत प्रदान किए गए तरीके से ऐसी किसी भी कटौती की गणना का कोई सवाल ही नहीं है।

20. इसलिए, हमारी राय है कि इस मामले के तथ्यों पर उच्च न्यायालय द्वारा लिया गया दृष्टिकोण सही है। इसके साथ, समस्या के दूसरे पहलू का उत्तर देने की आवश्यकता नहीं हो सकती है क्योंकि कटौती की गणना का प्रश्न ही नहीं उठता है। हालाँकि, हम पाते हैं कि यहाँ भी, आईटीएटी का दृष्टिकोण सही है।

21. वर्तमान मामले में, घरेलू आय जिसके संबंध में लाभ मांगा गया है वह लाभांश आय, ब्याज आय, लाभ या शेयरों की बिक्री और निर्धारिती के ग्राहकों के लिए वित्त की व्यवस्था से प्राप्त शुल्क से है। ट्रिब्यूनल ने इस पहलू को निम्नानुसार दर्ज किया है:

“13. हालाँकि, 31.03.1989 को समाप्त होने वाले खाते के वर्ष के लिए निर्धारिती के लाभ और हानि खाते से यह देखा गया है कि 26,04,477 रुपये की कुल राशि (जिसे निर्धारिती ने कुल कारोबार के रूप में लेबल किया है) में न केवल निर्यात कारोबार शामिल है 16,67,084 रुपये के साथ-साथ निम्नलिखित मदों को भी टर्नओवर के रूप में उचित रूप से नहीं माना जा सकता है:

(1) निर्धारिती के दावों के लिए वित्त की व्यवस्था करने के लिए प्राप्त ब्रोकरेज	रु.8,00,321/-
(2) लाभांश	रु. 5,247/-
(3) ब्याज	रु. 7,212/-
(4) शेयर की बिक्री पर लाभ	रु. 74,913/-
	रु.9,37,693/-

22. ट्रिब्यूनल ने पाया कि उपरोक्त चार आइटम आय सरल हैं और इन्हें "कुल टर्नओवर" अभिव्यक्ति द्वारा कवर नहीं किया जा सकता है। इस संबंध में ट्रिब्यूनल की निम्नलिखित चर्चा को उद्धृत करने की आवश्यकता है:

"17. अब धारा 80 एचएचसी(3)(बी) के तहत आने वाले निर्धारिती के लिए स्वीकार्य कटौती की गणना करने का तरीका और तंत्र स्पष्ट रूप से इस आधार पर आगे बढ़ता है कि व्यापारिक लेनदेन में लाभ, या, जैसा भी मामला हो, हानि अंतर्निहित है सकल कारोबार। उक्त प्रावधान से निकलने वाला सबसे महत्वपूर्ण निष्कर्ष यह है कि जब धारा 80 एचएचसी (3) टर्नओवर की बात करती है, तो यह व्यापार प्राप्तियों की बात करती है, न कि उन प्राप्तियों की जो शुरू में आय की प्रकृति की होती हैं। अतः, यह अनुसरण किया जाना चाहिए कि ऊपर उल्लिखित ₹9,37,693/- की कुल राशि को कारोबार के रूप में नहीं माना जा सकता है, और इसी प्रकार, इसे धारा 80 एचएचसी के अंतर्गत आयकर्ता को प्राप्त होने वाली कटौती की गणना के लिए विचार से बाहर रखा जाना चाहिए। यदि यह अभ्यास पूरा हो जाता है, तो हम प्रस्ताव संख्या 1 पर वापस आ जाते हैं। इसका मतलब यह होगा कि धारा 80 एचएचसी के तहत निर्धारिती को स्वीकार्य कटौती शून्य होगी, विशेष रूप से इस तथ्य को ध्यान में रखते हुए कि निर्धारिती के निर्यात व्यवसाय में नुकसान हुआ है।

XX XX XX XX

19. लेकिन एक निर्माता हमेशा अपने निर्मित माल या माल का संपूर्ण निर्यात करने में सक्षम नहीं हो सकता है। वह उनमें से कुछ का निर्यात कर सकता है और बाकी को भारत में बेच सकता है। निर्यात को बढ़ावा देने की सर्वोपरि आवश्यकता को देखते हुए, संसद का स्पष्ट इरादा था कि ऐसे मामलों में धारा 80 एचएचसी के लाभ से इनकार नहीं किया जाना चाहिए। लेकिन ऐसे मामलों में कठिनाई यह

है कि निर्यात से होने वाले मुनाफे का सटीकता से पता नहीं लगाया जा सकता है। ऐसा इसलिए है क्योंकि न केवल विनिर्माण गतिविधियाँ, बल्कि बिक्री गतिविधियाँ (निर्यात से जुड़ी गतिविधियाँ भी) एक सतत, एकीकृत समग्रता से होती हैं। फिर भी, संसद का इरादा धारा 80 एचएचसी का लाभ निर्यात से उत्पन्न लाभ की सीमा तक बढ़ाना था। इस अंत को ध्यान में रखते हुए, संसद ने धारा 80 एचएचसी(3)(बी) में एक सामान्य नियम को शामिल किया। जब तक निर्धारिती ने खाते के किसी विशेष वर्ष में मुनाफा साफ कर दिया है, तब तक निर्यात मुनाफे की गणना कुल मुनाफे पर अनुपात लागू करके की जाती है जो निर्यात कारोबार कुल कारोबार पर निर्भर करता है।"

23. हम ट्रिब्यूनल के उपरोक्त दृष्टिकोण से सहमत हैं। इसलिए, अन्यथा भी, अपीलकर्ता द्वारा लागू किया जाने वाला फॉर्मूला इस मामले के तथ्यों पर लागू नहीं होता है।

24. इस प्रकार, मामले को हर दृष्टिकोण से देखा जाना चाहिए, अपील में योग्यता नहीं है। तदनुसार, लागत सहित खारिज कर दिया जाता है।

कल्पना के. त्रिपाठी

अपील खारिज।

(1) (2004) 12 एस सी सी 742

(2) (2007) 9 एस सी सी 831

यह अनुवाद अर्तिफिसिअल इंटेलिजेंस टूल 'सुवास' की सहायता से अनुवादक **अधिवक्ता नाजिश रशीद** 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 अधिकारिक उद्देश्यों के लिए, निर्णय का अंग्रेजी संस्करण ही प्रमाणिक होगा और निष्पादन और कार्यान्वयन के उद्देश्य से भी अंग्रेजी संस्करण ही मान्य होगा।

\*\*\*\*\*