

आय कर आयुक्त

बनाम

एम/एस मेघालय स्टील्स लिमिटेड

(सिविल अपील संख्या 7622 /2014)

मार्च 09,2016

**[ कुरियन जोसेफ और रोहिंटन फाली नरीमन, न्यायाधिपति]**

आय कर अधिनियम, 1961: एसएस 80आई. बी., 80. आई. सी.-के अंतर्गत कटौती -सब्सिडी-परिवहन/ब्याज/बिजली/बीमा सब्सिडी ठहराया: कटौती के लिए उपयुक्त -ये सब्सिडी राजस्व रसीदें हैं जो निर्धारिती को उनके उत्पादों के निर्माण या बिक्री से संबंधित लागत के तत्वों के लिए प्रतिपूर्ति की जाती हैं, या उनके उत्पादों की बिक्री, निश्चित रूप से औद्योगिक उपक्रम या व्यवसाय के मुनाफे और लाभ और ऐसी सब्सिडी की प्रतिपूर्ति के बीच सीधा संबंध कहा जा सकता है।

**याचिकाओं को खारिज करते हुए अदालत ने माना:**

1. स्टर्लिंग फूड्स में निर्णय यह निर्धारित करने के लिए एक बहुत ही महत्वपूर्ण परीक्षण देता है कि क्या मुनाफा और लाभ व्यवसाय या औद्योगिक उपक्रम से प्राप्त होते हैं। इस न्यायालय ने कहा है कि इस तरह के मुनाफे और लाभ और औद्योगिक उपक्रम या व्यापार के बीच सीधा संबंध होना चाहिए। इस तरह की सांठगांठ केवल आकस्मिक नहीं हो

सकती है। अतः इससे समक्ष तथ्यों पर यह पाया गया कि एक निर्यात संवर्धन योजना के कारण, एक निर्धारिती आयात अधिकारों का हकदार था जिसे वह बाद बेचा सकता था। जाहिर है, इससे बिक्री प्रतिफल सीधे औद्योगिक उपक्रम द्वारा मुनाफे और लाभ से नहीं कहा जा सकता है लेकिन केवल ऐसे औद्योगिक उपक्रम के लिए फलस्वरूप ठहराया जा सकता है क्योंकि ऐसे आयात अधिकार उपक्रम के उत्पादों के निर्माण या बिक्री से संबंधित नहीं थे, बल्कि केवल उस घटना से संबंधित थे जो निर्माण के बाद की घटना अर्थात् निर्यात था। वर्तमान मामले के तथ्यों के लिए उक्त परीक्षण के आवेदन पर, यह कहा जा सकता है कि चूंकि वर्तमान मामले में सभी चार सब्सिडी राजस्व प्राप्तियां हैं जो निर्धारिती को उनके उत्पादों के निर्माण या बिक्री से संबंधित लागत के तत्वों के लिए प्रतिपूर्ति की जाती हैं, निश्चित रूप से कहा जा सकता है कि औद्योगिक उपक्रम या व्यवसाय के मुनाफे और लाभ और ऐसे सब्सिडी (अनुदान) की प्रतिपूर्ति के बीच सीधा संबंध है। सब्सिडी का तत्काल स्रोत तथ्य यह था कि सरकार ने उन्हें दिया और इसलिए, तत्काल स्रोत निर्धारिती के व्यवसाय से नहीं होने के कारण प्रत्यक्षता का तत्व गायब है, यह सही नहीं है। धारा 80-आई. बी. और 80-आई. सी. की प्रयोज्यता के लिए देखा जाना चाहिए कि क्या मुनाफा और लाभ व्यवसाय से प्राप्त होते हैं। जब तक मुनाफा और लाभ सीधे व्यवसाय से ही निकलते हैं, तब तक इस तथ्य से कोई फर्क नहीं पड़ेगा कि सब्सिडी का तत्काल स्रोत सरकार है, क्योंकि इस बात पर कोई विवाद नहीं हो सकता कि उक्त सब्सिडी केवल वास्तव में

निर्धारिती द्वारा अपने उत्पादों के निर्माण और बिक्री में किया गया व्यय की पूरी या आंशिक रूप से लागत की प्रतिपूर्ति करने के लिए है। धारा 80-आई. बी. और 80-आई. सी. द्वारा बताए गए "मुनाफे और लाभ"का संदर्भ शुद्ध लाभ से है और शुद्ध लाभ की गणना किसी वस्तु के बिक्री मूल्य से लागत के सभी तत्वों को घटाकर ही की जा सकती है जो इसे बनाने या बेचने में खर्च होते हैं। इस प्रकार समझा जाए तो यह स्पष्ट है कि मुनाफा और लाभ निर्धारिती के व्यवसाय से प्राप्त होते हैं, अर्थात् विनिर्माण लागत में कटौती के बाद प्राप्त लाभ और संबंधित सरकार द्वारा निर्धारिती को बिक्री लागत की प्रतिपूर्ति की जाती है। [अनुच्छेद 18] [967-ए-एच]

2. यह कहना गलत है कि सब्सिडी के माध्यम से सहायता, जिसकी प्रतिपूर्ति किसी व्यवसाय से संबंधित लागतों पर की जाती है, "अन्य स्रोतों से आय"शीर्षक के अंतर्गत होती है, जो आय का एक अवशिष्ट शीर्ष है जिसका लाभ केवल तभी उठाया जा सकता है जब आय के अन्य चार प्रमुखों शीर्षों में से आय किसी के अंतर्गत नहीं आती है। धारा 28(iii)(बी) में विशेष रूप से कहा गया है कि भारत सरकार की किसी भी योजना के तहत निर्यात के बदले, किसी भी व्यक्ति द्वारा नकद सहायता से प्राप्त आय, चाहे उसे किसी भी नाम से जाना जाता हो, प्राप्त की गई हो या प्राप्य हो, व्यवसाय या पेशे का मुनाफा और लाभ"शीर्षक के तहत आयकर के लिए आय प्रभार्य होगी। यदि निर्यात योजनाओं के विरुद्ध प्राप्त या प्राप्य नकद सहायता को "व्यवसाय या पेशे के मुनाफे और लाभ"के अंतर्गत

आय के रूप में शामिल किया जाता है, तो यह स्पष्ट है कि किसी विशेष व्यवसाय के माल के उत्पादन में लागत की प्रतिपूर्ति के लिए जाने वाली सब्सिडी भी होगी इसे "व्यवसाय या पेशे के मुनाफे और लाभ"शीर्षक के अंतर्गत शामिल किया जाना चाहिए, न कि "अन्य स्रोतों से आय"शीर्षक के अंतर्गत। [अनुच्छेद 28] [971-एच; 972-ए-सी]

\* सी.आई.टी. बनाम स्टर्लिंग फूड्स 237 आईटीआर 579 (1999)-- पर निर्भर।

पांडियन केमिकल्स लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त 262 आईटीआर 278-विशिष्ट।

मेरिनो प्लाई एंड केमिकल्स लिमिटेड बनाम सी. आई. टी., 209 आई. टी. आर. 508 [1994] - स्वीकृत।

लिबर्टी इंडिया बनाम आयकर आयुक्त 2009 (9) एस. सी. सी. 328-लागू नहीं माना गया।

सुप्रिया गिल बनाम सी. आई. टी. (2010) 193 टैक्समैन 12; जय भगवान ऑयल एंड फ्लोर मिल्स बनाम भारत संघ और अन्य 2009 (7) एससीआर 409: (2009) 14 एस. सी. सी. 63; साहनी स्टील एंड प्रेस वर्क्स लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त ए. पी.-I, हैदराबाद, 1997 (4) तितम्बा एससीआर 189: (1997) 7 एस. सी. सी. 764; सी. आई. टी. बनाम धर्मपाल प्रेमचंद लिमिटेड 317 आईटीआर 353; के. पी. वर्गीज बनाम आयकर अधिकारी, एर्नाकुलम और अन्य (1982) 1 एससीआर 629;

कैम्बे विद्युत आपूर्ति औद्योगिक कंपनी लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त, गुजरात ॥ 1978 (3) एससीआर 660 (1978) 2 एससीसी 644; आयकर आयुक्त, कर्नाटक बनाम स्टर्लिंग फूड्स, मैंगलोर 1999 (2)एस. सी. आर. 699 (1999) 4 एस. सी. सी. 98; सी. आई. टी. बनाम सीमेंट विनिर्माण कंपनी लिमिटेड; सी. आई. टी. बनाम अंडमान टिम्बर इंडस्ट्रीज लिमिटेड, 242 आईटीआर 204 [2000]- संदर्भित।

केस लॉज संदर्भ

2009 (9) एससीसी 328	अप्रयोज्य रखा गया।	अनुच्छेद 7
(2010) 193 टैक्समैन 12	संदर्भित किया गया।	अनुच्छेद 7
237 आईटीआर 579 (1999)	पर निर्भर	अनुच्छेद 7
2009 (7) एससीआर 409	संदर्भित किया गया।	अनुच्छेद 8
1997 (4) तितंबा एससीआर 189	संदर्भित किया गया।	अनुच्छेद 8
317 आईटीआर 353	संदर्भित किया गया।	अनुच्छेद 8
(1982) 1 एससीआर 629	संदर्भित किया गया।	अनुच्छेद 12
1978 (3) एससीआर 660	संदर्भित किया गया।	अनुच्छेद 13
1999 (2) एससीआर 699	संदर्भित किया गया।	अनुच्छेद 14
262 आईटीआर 278	विशिष्ट	अनुच्छेद 15

209 आईटीआर 508 [1994]	स्वीकृत	अनुच्छेद 21
242 आईटीआर 204 [2000]	संदर्भित किया गया।	अनुच्छेद 22

सिविल अपीलीय क्षेत्राधिकार: सिविल अपील सं. 7622/2014

उच्च न्यायालय गुवाहाटी के दिनांकित 29.05.2013 के निर्णय और आदेश से आई. टी. ए. सं. 7 /2010 में

के साथ

सी.ए. संख्या 8493,8494, और 8496/2012

सी.ए.संख्या 7623 और 7624/2014

सी.ए. संख्या 3624 , 3623 , 5238 , 5239 , 5236 , 6040 और 6039 /2015

सी. ए. संख्या 2560 , 2561 , 2562 , 2563 , 2564 , 2565 , 2566 , 2567 , 2568 , 2569 , 2570 , 2571 और 2572/2016

के. राधाकृष्णन, डी. एल. चिदानंद, साधना संधू, गार्गी खन्ना, अरिजीत प्रसाद, विकास मल्होत्रा, रुपेश कुमार, रश्मि मल्होत्रा, गुरु कृष्ण कुमार, एस. ए. हसीन, बी. वी. बलराम दास, अनिल कटियार अपीलार्थी की ओर से

एस. गणेश, केवी मोहन, के. वी. बालकृष्णन, कविता झा, राजिंदर माथुर, रानी छाबड़ा, के. संपत, आर. पी. गर्ग, वी. राज कुमार, सुनील मुरारका, कुणाल चटर्जी, मैत्रेयी बनर्जी प्रतिवादी के लिए

न्यायालय का निर्णय इनके द्वारा दिया गया था

**आर. एफ. नरीमन, न्यायाधिपति**

1. विशेष अवकाश याचिकाएँ दाखिल करने में देरी को माफ कर दिया गया।

2. एस.एल पी.(सी) संख्या में अनुमति दी गई। 36578/2013, 36579/2013, 36581/2013, 37831/2013, 37833/2013, 37834/2013, एस.एल.पी.(सी) सं..... सी.सी.सं. 224/2014), एस.एल.पी.(सी) सं... सी.सी.संख्या.1543/2014, एस.एल.पी.(सी)सं. 11094/2014, 11095/2014, 12710/2014, 24620/2014, 11319/2015।

3.अपीलों का यह समूह मेघालय राज्य से उत्पन्न होता है और आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 80-आईबी और 80-आईसी के तहत की जाने वाली कटौती से संबंधित है। सिविल अपील संख्या.7622/2014 पर विचार किया गया है प्रमुख मामले के रूप में जिसमें गुवाहाटी उच्च न्यायालय का दिनांकित 29.5.2013 का निर्णय दिया गया है, जिसका अन्य सभी अन्य अपीलों में पालन किया गया है।

4. सिविल अपील संख्या.7622/2014 आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण के फैसले के खिलाफ राजस्व द्वारा दायर दो आयकर अपीलों से संबंधित

है, धारा 80-आईबी की प्रयोज्यता से उत्पन्न आईटीए संख्या 7/2010, और धारा 80-आईसी की प्रयोज्यता से उत्पन्न आईटीए संख्या .16/2011। इन मामलों के प्रयोजन के लिए, आईटीए नंबर 7/2010 में तथ्यों का वर्णन नीचे किया गया है।

5. प्रत्यार्थी स्टील और फेरो सिलिकॉन के निर्माण के व्यवसाय में लगा हुआ है। 9.10.2014 को, प्रत्यार्थी ने वर्ष 2004-2005 के लिए अपनी आय का रिटर्न जमा किया, जिसमें व्यवसाय के मुनाफे और लाभ पर आयकर अधिनियम की धारा 80-आईबी के तहत कटौती का दावा करने के बाद 2,06,970/- रुपये की प्रत्यार्थी के औद्योगिक उपक्रम से आय का खुलासा किया गया। प्रत्यार्थी को सब्सिडी के कारण निम्नलिखित राशि प्राप्त हुई थी: -

परिवहन सब्सिडी	रुपये. 2,64,94,817.00
ब्याज सब्सिडी	रुपये 2,14, 569.00
बिजली सब्सिडी	रुपए 7, 00 , 000.00
कुल-	रुपये 2,74,09,386.00

6. निर्धारण अधिकारी, दिनांक 7.12.2006 के निर्धारण आदेश में, अभिनिर्धारित किया कि निर्धारिती द्वारा सब्सिडी के रूप में प्राप्त राशि राजस्व रसीदें थीं और अधिनियम की धारा 80-आईबी (4) के तहत कटौती के लिए योग्य नहीं थीं और तदनुसार, उपर्युक्त तीन सब्सिडी के कारण



रूप 2,74,09,386/- की राशि की कटौती के लिए प्रत्यार्थी के दावे को अनुमति नहीं दी गई। प्रत्यार्थी-निर्धारिती ने आयकर आयुक्त (अपील), गुवाहाटी के समक्ष एक अपील को प्राथमिकता दी, जिन्होंने अपने दिनांक 8.3.2007 के आदेश के माध्यम से प्रत्यार्थी की अपील को खारिज कर दिया।

उपरोक्त आदेश द्वारा दुखी , प्रत्यार्थी ने आई.टी.ए.टी. के समक्ष एक अपील को प्राथमिकता दी, जिसने अपने दिनांक 19.3.2010 के आदेश द्वारा,उत्तरदाता की अपील की अनुमति दी।राजस्व विभाग ने इसके बाद इस मामले को उच्च न्यायालय में उठाया अधिनियम की धारा 260 ए के तहत, जिसके परिणामस्वरूप विवादित निर्णय हुआ दिनांक 29.5.2013 का ,जिसने राजस्व के खिलाफ मामले का फैसला किया। इसलिए राजस्व इस फैसले के खिलाफ अपील में हमारे सामने है।

7. श्री राधाकृष्णन, विद्वान वरिष्ठ अधिवक्ता राजस्व की ओर से, हमारे सामने तर्क दिया कि कोई भी राशि सब्सिडी के रूप में प्राप्त हुई तो उस राशि का स्रोत सरकार है निर्धारिती का व्यवसाय नहीं। उन्होंने आगे तर्क दिया कि एक ज़हान का फ़र्क है इस अभिव्यक्ति में कि मुनाफा और लाभ किसी व्यवसाय 'से उत्पन्न' और व्यवसाय के 'फलस्वरूप' लाभ और चूंकि धारा किसी 'व्यवसाय से' मुनाफे और लाभ की बात करती है तो इस तरह के मुनाफे और लाभ का निर्धारिती के व्यवसाय के साथ घनिष्ठ और प्रत्यक्ष संबंध होना चाहिए। निर्धारिती को दी जाने वाली सब्सिडी का

निर्धारिती के व्यवसाय के साथ कोई करीबी और सीधा संबंध नहीं है, बल्कि सरकार से मिलने वाले अनुदान के साथ उसका करीबी और सीधा संबंध है। उनके अनुसार, ऐसा होने पर, प्रतिवादी अधिनियम की धारा 80-आईबी और 80-आईसी के तहत कटौती के लिए योग्य नहीं है। अपने लंबे प्रस्तुतीकरण के दौरान, उन्होंने कई निर्णयों का संदर्भ दिया, जिसमें 2009 (9) एससीसी 328 में लिबर्टी इंडिया बनाम आयकर आयुक्त के रूप में रिपोर्ट किया गया निर्णय भी शामिल है, जिसका पालन हिमाचल प्रदेश उच्च न्यायालय ने सुप्रिया गिल बनाम सीआईटी (2010) 193 सी टैक्समैन 12 (हिमाचल प्रदेश) मामले में किया है। उन्होंने प्रस्तुत किया कि हिमाचल प्रदेश उच्च न्यायालय के उपरोक्त फैसले ने गौहाटी उच्च न्यायालय के फैसले के बिल्कुल विपरीत दृष्टिकोण अपनाया है, जो वर्तमान अपीलों में लगाया गया है, और इसका पालन किया जाना चाहिए, क्योंकि इसने, बदले में, लिबर्टी इंडिया के फैसले का पालन किया है और सुप्रीम कोर्ट के एक अन्य फैसले को सीआईटी बनाम स्टर्लिंग फूड्स, 237 आईटीआर 579 (1999) के रूप में रिपोर्ट किया गया। उन्होंने आयकर अधिनियम के भाग-VI-ए के तहत स्वीकार्य कटौती की योजना को प्रदर्शित करने के लिए धारा 80-ए और 80-एबी पर भी निर्भर किया। उन्होंने अपनी दलील को मजबूत करने के लिए हमें अधिनियम की धारा 56 और 57 (iii) का भी हवाला दिया कि "अन्य स्रोतों से आय"की प्रकृति वाली सब्सिडी को व्यवसाय के मुनाफे और लाभ से कटौती करने की अनुमति नहीं दी जा सकती है, जो अधिनियम की धारा 14 में एक अलग उप-शीर्षक के अंतर्गत आती है।

उनके अनुसार, धारा 80-आईबी और 80-आईसी की केवल एक व्याख्या और एक ही व्याख्या है, जिसे उक्त धाराओं के किसी भी तथाकथित उद्देश्य के संदर्भ में विचलित नहीं किया जा सकता है।

8. इन प्रस्तुतियों का प्रतिकार करते हुए, निर्धारिती की ओर से उपस्थित वरिष्ठ वकील श्री पी. चिदम्बरम ने 1999-2000 के लिए वित्त मंत्री का बजट भाषण का संदर्भ दिया अपने इस कथन को पुष्ट करने के लिए कि 10 वर्ष के लिए सब्सिडी का विचार उन लोगों के लिए कर अवकाश देने का था जो मेघालय के बाहर से उस राज्य में उद्योग स्थापित करने के लिए आते हैं, जो एक पिछड़ा क्षेत्र है। उन्होंने कई निर्णयों का उल्लेख किया, जिनमें जय भगवान ऑयल एंड फ्लोर मिल्स बनाम भारत संघ और अन्य (2009) 14 एससीसी 63 और साहनी स्टील एंड प्रेस वर्क्स लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त, ए.पी.-I, हैदराबाद (1997) 7 एससीसी 764 मामले में दिया गया निर्णय भी शामिल है। उनके इस कथन का समर्थन करने के लिए कि सब्सिडी केवल इसलिए दी गई थी कि जो वस्तुएं लागत में शामिल होंगी प्रतिवादी द्वारा बनाए गए उत्पादों के निर्माण को कम किया जाना चाहिए, क्योंकि ये सब्सिडी प्रतिवादी द्वारा अपने कारखाने में कच्चे माल के परिवहन और उसके तैयार उत्पादों को डीलरों तक पहुंचाने के लिए किए गए संपूर्ण या आंशिक लागत की प्रतिपूर्ति थी, जो फिर तैयार उत्पादों को बेचते हैं। इसके अलावा, बिजली सब्सिडी, ब्याज सब्सिडी और बीमा सब्सिडी की भी पूर्ण या आंशिक रूप से

प्रतिपूर्ति की गई, बिजली प्रतिवादी के उत्पादों के निर्माण की लागत का एक आवश्यक तत्व है, और उक्त उत्पाद के निर्माण और बिक्री दोनों के लिए लागत चुकाने के लिए बीमा सब्सिडी आवश्यक है। इसके अलावा, ब्याज सब्सिडी भी लागत से संबंधित ब्याज तत्व को कम करने की दिशा में जाएगी, और इसलिए सभी चार सब्सिडी सीधे निर्माण और/या बिक्री की लागत से संबंधित होने के कारण आवश्यक रूप से धारा 80-आईबी और 80-1सी की भाषा में आएंगी। क्योंकि वे किसी व्यवसाय को चलाने की लागत के घटक हैं जिससे लाभ और मुनाफ़ा प्राप्त होता है। उन्होंने श्री राधाकृष्णन द्वारा उद्धृत निर्णयों, विशेष रूप से लिबर्टी इंडिया में इस न्यायालय के फैसले को इस आधार पर अलग करने की कोशिश की कि उक्त निर्णय निर्माण की लागत से संबंधित सब्सिडी से संबंधित नहीं था, बल्कि डीईपीबी ड्रॉबैक योजना से संबंधित था, जो संबंधित थी माल का निर्यात करना और माल का निर्माण नहीं करना, जिससे उक्त निर्णय वर्तमान मामले के तथ्यों पर लागू नहीं होता। कुछ प्रतिवादी-निर्धारितियों की ओर से उपस्थित विद्वान वरिष्ठ वकील श्री एस. गणेश ने श्री पी. चिदम्बरम द्वारा की गई दलीलों को दोहराया और कहा कि चूँकि सभी सब्सिडी प्रतिवादी के उत्पादों के निर्माण या बिक्री की लागत में चली गई, ऐसी सब्सिडी लागत की राशि है जो वास्तव में प्रतिवादी द्वारा खर्च की गई थी और उसके बाद राज्य द्वारा प्रतिपूर्ति की गई थी, इस न्यायालय के कई निर्णयों में मान्यता प्राप्त नेटिंग ऑफ के सिद्धांत को लागू किया जाना चाहिए, और उक्त सिद्धांत के आवेदन पर, यह स्पष्ट है कि

प्रतिवादी द्वारा प्राप्त सब्सिडी केवल निर्माण और/या बिक्री की लागत को कम करने के लिए थी और इसलिए यह निर्धारिती के व्यवसाय से प्राप्त लाभ और लाभ से प्राप्त होगी। उन्होंने सी.आई.टी. बनाम सीमेंट मैनुफैक्चरिंग कंपनी लिमिटेड, मामले में कलकत्ता उच्च न्यायालय के दिनांक 15.1.2015 के फैसले पर भी भरोसा किया जिसने गौहाटी उच्च न्यायालय और दिल्ली के फैसले का पालन किया है।

9. हमने पक्षों के लिए विद्वान वकील को सुना है। प्रासंगिक मामला कानून की चर्चा शुरू करने से पहले, हम सोचते हैं कि धारा 80-आईबी और 80-आईसी को निर्धारित करना आवश्यक है क्योंकि वे वर्तमान मामले के निर्धारण के लिए प्रासंगिक हैं।

"80-आई.बी. बुनियादी ढांचे के विकास उपक्रमों के अलावा कुछ औद्योगिक उपक्रमों से मुनाफे और लाभ के संबंध में 80-आईबी कटौती-

(1) जहां एक निर्धारिती की सकल कुल आय में उप-धारा (3) से (11), (11 ए) और (11 बी) में निर्दिष्ट किसी भी व्यवसाय से प्राप्त मुनाफे और लाभ शामिल हैं (ऐसे व्यवसाय को इसके बाद उपयुक्त व्यवसाय के रूप में जाना जाता है), इस धारा के प्रावधानों के अनुसार और उसके अधीन, निर्धारिती की कुल आय की गणना करने में, ऐसे प्रतिशत के बराबर राशि और ऐसे लाभ से कटौती की इस अनुभाग में निर्दिष्ट मूल्यांकन वर्षों के लिए अनुमति दी जाएगी।

(2) यह धारा किसी भी औद्योगिक उपक्रम पर लागू होती है जो निम्नलिखित सभी शर्तों को पूरा करता है, जैसे:

(i) यह पहले से मौजूद व्यवसाय के विभाजन या पुनर्निर्माण से नहीं बना है:

बशर्ते कि यह शर्त किसी ऐसे औद्योगिक उपक्रम के संबंध में लागू नहीं होगी जो धारा 33बी में निर्दिष्ट किसी ऐसे औद्योगिक उपक्रम के व्यवसाय की निर्धारिती द्वारा पुनः स्थापना, पुनर्निर्माण या पुनरुद्धार के परिणामस्वरूप बनाया गया है, उन परिस्थितियों में और उस धारा में निर्दिष्ट अवधि के भीतर;

ii) यह पहले किसी प्रयोजन के लिए उपयोग की गई मशीनरी या संयंत्र के नए व्यवसाय में स्थानांतरण से नहीं बना है;

(iii) यह ग्यारहवीं अनुसूची की सूची में निर्दिष्ट किसी भी वस्तु या चीज़ के अलावा किसी भी वस्तु या चीज़ का निर्माण या उत्पादन करता है, या भारत के किसी भी हिस्से में एक या अधिक कोल्ड स्टोरेज संयंत्र या प्लांट संचालित करता है:

बशर्ते कि इस खंड में शर्त, उप-धारा (4) में निर्दिष्ट लघु औद्योगिक उपक्रम या औद्योगिक उपक्रम के संबंध में इस तरह लागू होगी जैसे कि शब्द "ग्यारहवीं में सूची में निर्दिष्ट कोई वस्तु या चीज़ नहीं है"अनुसूची"को छोड़ दिया गया था।

स्पष्टीकरण 1- खंड (ii) के प्रयोजनों के लिए, कोई भी मशीनरी या संयंत्र जिसका उपयोग निर्धारिती के अलावा किसी अन्य व्यक्ति द्वारा भारत के बाहर किया गया था, उस मशीनरी या संयंत्र को पहले किसी भी उद्देश्य के लिए उपयोग किया नहीं माना जाएगा ,यदि निम्नलिखित शर्तें पूरी होती हैं:-

(ए) ऐसी मशीनरी या संयंत्र, निर्धारिती द्वारा स्थापना की तारीख से पहले किसी भी समय, भारत में उपयोग नहीं किया गया था;

(बी) ऐसी मशीनरी या संयंत्र भारत के बाहर किसी देश से भारत में आयात किया जाता है; और

(सी) निर्धारिती द्वारा संयंत्र या मशीनरी की स्थापना की तारीख से पहले किसी भी अवधि के लिए किसी भी व्यक्ति की कुल आय की गणना में इस अधिनियम के प्रावधानों के तहत ऐसी मशीनरी या संयंत्र के संबंध में मूल्यहास के कारण कोई कटौती की अनुमति नहीं दी गई है या स्वीकार्य नहीं है।

स्पष्टीकरण 2- जहां एक औद्योगिक उपक्रम के मामले में किसी भी उद्देश्य के लिए पहले इस्तेमाल की गई कोई भी मशीनरी या संयंत्र या उसका कोई भी हिस्सा एक नए व्यवसाय में स्थानांतरित किया जाता है और इस प्रकार हस्तांतरित मशीनरी या संयंत्र या हिस्से का कुल मूल्य व्यवसाय में उपयोग की गई मशीनरी या संयंत्र के कुल मूल्य के बीस

प्रतिशत से अधिक नहीं होता है तो, इस उप-धारा के खंड (ii) के प्रयोजनों के लिए, उसमें निर्दिष्ट शर्तों का अनुपालन माना जाएगा;

iv) ऐसे मामले में जहां औद्योगिक उपक्रम वस्तुओं या चीजों का निर्माण या उत्पादन करता है, उपक्रम बिजली की सहायता से की जाने वाली विनिर्माण प्रक्रिया में दस या अधिक श्रमिकों को नियोजित करता है, या बिजली की सहायता के बिना की जाने वाली विनिर्माण प्रक्रिया में बीस या अधिक श्रमिकों को नियोजित करता है।

4) आठवीं अनुसूची में निर्दिष्ट औद्योगिक रूप से पिछड़े राज्य में एक औद्योगिक उपक्रम के मामले में कटौती की राशि प्रारंभिक मूल्यांकन वर्ष से शुरू होने वाले पांच मूल्यांकन वर्षों के लिए ऐसे औद्योगिक उपक्रम से प्राप्त मुनाफे और लाभ का सौ प्रतिशत होगी और उसके बाद ऐसे औद्योगिक उपक्रम से प्राप्त मुनाफे और लाभ का पच्चीस प्रतिशत (या तीस प्रतिशत जहां निर्धारित एक कंपनी है):

बशर्ते कि कटौती की कुल अवधि दस लगातार मूल्यांकन वर्षों (या बारह लगातार मूल्यांकन वर्ष जहां निर्धारित एक सहकारी समिति है) से अधिक नहीं है, बशर्ते कि यह इस शर्त की पूर्ति के अधीन हो कि वह वस्तुओं या समान का निर्माण या उत्पादन करना शुरू कर दे या इसके शीत भंडारण संयंत्र या संयंत्रों को संचालित करने लगे 1 अप्रैल, 1993 से शुरू होकर 31 मार्च, 2004 को समाप्त होने वाली अवधि के दौरान:



बशर्ते कि पूर्वोत्तर क्षेत्र में ऐसे उद्योगों के मामले में, जिन्हें केंद्र सरकार द्वारा अधिसूचित किया जाए, कटौती की राशि दस निर्धारण वर्षों की अवधि के लिए मुनाफे और लाभ का सौ प्रतिशत होगी और ऐसे मामले में कटौती की कुल अवधि दस निर्धारण वर्षों से अधिक नहीं होगी।

बशर्ते कि इस उप-धारा के तहत किसी भी उपक्रम या उद्यम को 1 अप्रैल, 2004 से शुरू होने वाले निर्धारण वर्ष या उसके बाद के किसी वर्ष के लिए कोई कटौती की अनुमति नहीं दी जाएगी जैसा धारा 80-आईसी की उप-धारा (2) में निर्दिष्ट है।

बशर्ते कि जम्मू और कश्मीर राज्य में किसी औद्योगिक उपक्रम के मामले में, पहले परंतुक के प्रावधान ऐसे प्रभावी होंगे मानो अंकों, अक्षरों और शब्दों के लिए 31 मार्च, 2004, अंक, अक्षर और शब्द 31 मार्च, 2004 मार्च, 2012 का दिन प्रतिस्थापित किया गया था:

बशर्ते कि इस उप-धारा के तहत जम्मू-कश्मीर राज्य में किसी औद्योगिक उपक्रम को कोई कटौती की अनुमति नहीं दी जाएगी जो तेरहवीं अनुसूची के भाग सी में निर्दिष्ट किसी भी वस्तु या चीज़ के निर्माण या उत्पादन में लगा हुआ है।

"80-आईसी कुछ विशेष श्रेणी के राज्यों में कुछ उपक्रमों या उद्यमों के संबंध में विशेष प्रावधान

(1) जहां एक निर्धारिती की सकल कुल आय में उप-धारा (2) में निर्दिष्ट किसी व्यवसाय से किसी उपक्रम या उद्यम द्वारा प्राप्त कोई मुनाफे और

लाभ शामिल है, वहां, इस धारा के प्रावधानों के अनुसार और उनके अधीन होगा , निर्धारिती की कुल आय की गणना करने में, ऐसे मुनाफे और लाभ से कटौती की अनुमति दी जाएगी, जैसा कि उप-धारा (3) में निर्दिष्ट है।

10. पक्षों के बीच कोई विवाद नहीं है कि धारा 80-आईबी में जिन व्यवसायों का उल्लेख किया गया है, वे ऐसे व्यवसाय हैं जो दोनों उपरोक्त धाराओं के तहत योग्य व्यवसाय हैं। पक्षों ने केवल "किसी भी व्यवसाय से प्राप्त किसी भी मुनाफे और लाभ"अभिव्यक्ति के अर्थ पर आपस में उलझ गए हैं।

11. उपरोक्त प्रावधानों को वित्त अधिनियम 1999 द्वारा 1.4.2000 से प्रभावी किया गया था। वित्त मंत्री ने अपने बजट भाषण वर्ष 1999-2000 के लिए पूर्वोत्तर क्षेत्र में औद्योगिक विकास के बारे में इस प्रकार बात की:-

"अध्यक्ष महोदय, मैं इस तथ्य से अवगत हूं कि हमारी सभी घोषणाओं के बावजूद, पूर्वोत्तर क्षेत्र में औद्योगिक विकास हमारी अपेक्षाओं पर खरा नहीं उतरा है। औद्योगीकरण के लिए देश के इस क्षेत्र को बढ़ावा देने के लिए, मैं पूर्वोत्तर क्षेत्र में विकास केंद्रों, औद्योगिक अवसंरचना विकास निगमों और अन्य निर्दिष्ट उद्योगों में स्थापित सभी उद्योगों के लिए 10 साल की कर छूट का प्रस्ताव करता हूं। मैं देश के इस हिस्से के औद्योगिक उद्यमियों से इस अवसर का लाभ उठाने और इस क्षेत्र में

आधुनिक, उच्च मूल्य वर्धित विनिर्माण इकाइयाँ स्थापित करने का आग्रह करूंगा।”

12. पूर्वोक्त क्षेत्र में स्थापित उद्योगों के लिए 10 साल के कर अवकाश का संदर्भ स्पष्ट रूप से धारा 80-आई. बी. की उप-धारा (4) का दूसरे परंतुक का संदर्भ है। एक मंत्री का भाषण प्रासंगिक है जहाँ तक यह आयकर अधिनियम में एक विशेष प्रावधान की शुरुआत के लिए पृष्ठभूमि देता है। यह उक्त प्रावधान के निर्माण का निर्धारक नहीं है, लेकिन पाठक को इस बात का अंदाजा देता है कि जब मंत्री ने उक्त प्रावधान को पेश करने का प्रयास किया तो उनके दिमाग में क्या था। निर्माण के लिए एक बाहरी सहायता के रूप में, इस न्यायालय ने के. पी. वर्गीज बनाम. आयकर अधिकारी, एर्नाकुलम और अन्य, (1982) 1 एस. सी. आर. 629, एक वित्त विधेयक का संचालन करने वाले एक मंत्री के भाषण का उल्लेख करते हुए, निम्नानुसार कहा गया है:

"अब यह सच है कि विधानमंडल के सदस्यों द्वारा सदन में दिए गए भाषण जब एक वैधानिक प्रावधान को लागू करने के लिए एक विधेयक पर बहस की जा रही है, तो वैधानिक प्रावधान की व्याख्या करने के उद्देश्य से अस्वीकार्य हैं, लेकिन विधानमंडल द्वारा दिए गए भाषण विधेयक को पेश करने का कारण बताते हुए विधेयक के प्रस्तावक को निश्चित रूप से उस शरारत का पता लगाने के उद्देश्य से भेजा जा सकता है जिसे कानून द्वारा दूर करने की मांग की गई है और जिस उद्देश्य और

उद्देश्य के लिए कानून बनाया गया है। यह न केवल पश्चिमी देशों में बल्कि भारत में भी न्यायिक विचार में हाल की प्रवृत्ति के अनुरूप है कि एक कानून की व्याख्या अर्थ के निर्धारण में एक अभ्यास है, जो कुछ भी तार्किक रूप से प्रासंगिक है वह स्वीकार्य होना चाहिए। वास्तव में इस न्यायालय के कम से कम तीन निर्णय हैं, जिनमें से एक लोका शिक्षण ट्रस्ट बनाम आयकर आयुक्त [1975] 101 आईटीआर 234(एससी) अन्य इंडियन चैंबर ऑफ कॉमर्स बनाम आयकर आयुक्त [1975] 101 आईटीआर 796(एससी) और तीसरा अतिरिक्त आयुक्त आय-कर बनाम सूरत आर्ट सिल्क क्लॉथ मैनुफैक्चरर्स एसोसिएशन [1980] 121 आई. टी. आर. 1 (एस. सी.) जहाँ वित्त मंत्रालय द्वारा दिया गया भाषण अधिनियम के खंड (15) पर न्यायालय द्वारा यह पता लगाने के उद्देश्य से भरोसा किया गया था कि उस खंड को पेश करने का कारण क्या था। वित्त मंत्री द्वारा प्रस्तुत करते समय दिया गया भाषण उप-धारा (2) को प्रस्तुत करने वाले संशोधन में स्पष्ट रूप से कहा गया है कि कौन सी परिस्थितियाँ थीं जिनमें उप-धारा (2) पारित की गई थी, कौन सी कुचेष्टा थी जिसके लिए धारा 52, जैसा कि तब थी, प्रदान नहीं की गई थी और जिसे अधिनियम द्वारा सुधारने की मांग की गई थी उप-धारा (2) का अधिनियमन और उप-धारा (2) का अधिनियमन क्यों आवश्यक पाया गया। वित्त मंत्री के भाषण से यह स्पष्ट है कि उप-धारा (2) उन मामलों तक पहुंचने के उद्देश्य से लागू की गई थी जहां हस्तांतरण के संबंध में प्रतिफल का कम विवरण दिया गया था या दूसरे शब्दों में कहें तो वास्तविक प्रतिफल

स्थानांतरण के लिए 'निर्धारिती द्वारा घोषित या दिखाए गए से काफी अधिक प्राप्त हुआ था, लेकिन जो उप-धारा (1) द्वारा कवर नहीं किया गया था क्योंकि स्थानांतरितकर्ता प्रत्यक्ष या अप्रत्यक्ष रूप से निर्धारिती से जुड़ा नहीं था। उप-धारा (2) का उद्देश्य और प्रयोजन, जैसा कि वित्त मंत्री के भाषण से पता चलता है, ईमानदार और वास्तविक लेनदेन पर प्रहार करना नहीं था, जहां हस्तांतरण के लिए प्रतिफल का करदाता द्वारा सही ढंग से खुलासा किया गया था, बल्कि इसके दायरे में लाना था। कराधान व लेनदेन जहां हस्तांतरण के संबंध में प्रतिफल वास्तव में निर्धारिती द्वारा प्राप्त की तुलना में कम आंकड़े पर दिखाया गया था, ताकि वे प्रतिफल को कम बताकर पूंजीगत लाभ पर कर की देयता से बच न जाएं। यह उप-धारा (2) के अधिनियमन का वास्तविक उद्देश्य और प्रयोजन था और इस उप-धारा की व्याख्या उस उद्देश्य और उद्देश्य की प्रगति के अनुरूप होनी चाहिए। इसलिए हमें उप-धारा (2) की अंतर्निहित धारणा के रूप में स्वीकार करना चाहिए कि हस्तांतरण के संबंध में प्रतिफल का कम विवरण है और उप-धारा (2) केवल वहीं लागू होती है जहां निर्धारिती द्वारा प्राप्त वास्तविक प्रतिफल का खुलासा नहीं किया जाता है और स्थानांतरण के संबंध में घोषित प्रतिफल वास्तव में प्राप्त राशि से कम आंकड़े पर दिखाया गया।

13. निर्णयों की एक श्रृंखला ने किसी व्यवसाय से "फलस्वरूप लाभ" और "से व्युत्पन्न लाभ" के बीच अंतर किया है। शुरुआती एक निर्णय

में अर्थात्, कैम्बे इलेक्ट्रिक सप्लाइ इंडस्ट्रियल लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त, गुजरात II, (1978) 2 एससीसी 644, इस न्यायालय को आयकर अधिनियम की धारा 80-ई का अर्थ लगाना पड़ा, जो बिजली के उत्पादन या वितरण के व्यवसाय के कारण होने वाले मुनाफे और लाभ को संदर्भित करता है। इस न्यायालय ने कहा:

यह अवलोकन करना उचित होगा कि विधानमंडल ने जानबूझकर "फलस्वरूप"अभिव्यक्ति का उपयोग किया है न कि "से व्युत्पन्न"अभिव्यक्ति का। इस बात पर विवाद नहीं किया जा सकता है कि "फलस्वरूप"अभिव्यक्ति निश्चित रूप से "से व्युत्पन्न"अभिव्यक्ति की तुलना में व्यापक है। अगर "से व्युत्पन्न"अभिव्यक्ति का उपयोग किया जाता तो इसके साथ हो सकता था कुछ प्रभाव का तर्क दिया गया कि पुरानी मशीनरी और भवनों की बिक्री से उत्पन्न संतुलन शुल्क को बिजली के उत्पादन और वितरण के व्यवसाय के संचालन से प्राप्त मुनाफे और लाभ के रूप में नहीं माना जा सकता है। इस संबंध में यह इंगित किया जा सकता है कि जब भी विधानमंडल विद्वान सॉलिसिटर जनरल द्वारा सुझाए गए तरीके से एक प्रतिबंधित अर्थ देना चाहता था, तो उसने "से व्युत्पन्न"अभिव्यक्ति का उपयोग किया है, उदाहरण के लिए एस.80 जे. में हमारे विचार में व्यापक महत्व की अभिव्यक्ति अर्थात्, "फलस्वरूप" का उपयोग किया गया है, विधायिका का इरादा बिजली के उत्पादन और

वितरण के व्यवसाय के वास्तविक संचालन के अलावा अन्य स्रोतों से प्राप्तियों को कवर करना है। "(अनुच्छेद 8)

14. आयकर आयुक्त, कर्नाटक बनाम स्टर्लिंग फूड्स, मेंगलोर, (1999) 4 एस. सी. सी. 98, इस न्यायालय को यह तय करना था कि क्या निर्धारिती द्वारा निर्यात किए जा रहे आयात अधिकारों की बिक्री से प्राप्त आय, भारतीय आयकर अधिनियम की धारा 80एचएच के तहत प्रत्यार्थी के औद्योगिक उपक्रम से प्राप्त मुनाफा और लाभ था। इस न्यायालय ने कैम्बे इलेक्ट्रिक सप्लाई (सुप्रा) में फैसले का उल्लेख किया और "से व्युत्पन्न"के विपरीत व्यापक अभिव्यक्ति "फलस्वरूप"के बीच अंतर पर जोर दिया।। फैसले के दौरान, इस न्यायालय ने कहा कि औद्योगिक उपक्रम को स्वयं लाभ का स्रोत होना चाहिए। औद्योगिक उपक्रम के व्यवसाय को सीधे उस लाभ का स्रोत होना चाहिए। यह कहने के बाद, इस न्यायालय ने अंततः यह निर्णय दिया:-

"हमें नहीं लगता कि आयात अधिकारों के स्रोत को निर्धारिती का औद्योगिक उपक्रम कहा जा सकता है। आयात अधिकारों का स्रोत, परिस्थितियों में, केंद्र सरकार की निर्यात संवर्धन योजना होगी जिसके तहत निर्यात अधिकार उपलब्ध हो जाते हैं। "से व्युत्पन्न"शब्दों के प्रयोग के लिए, मुनाफे और लाभ और औद्योगिक उपक्रम के बीच एक सीधा संबंध होना चाहिए। तत्काल मामले में सांठगांठ प्रत्यक्ष नहीं बल्कि केवल आकस्मिक है। औद्योगिक उपक्रम प्रसंस्कृत समुद्री खाद्य पदार्थों का

निर्यात करता है। इस तरह के निर्यात के कारण, निर्यात संवर्धन योजना लागू होती है। इसके तहत, निर्धारिती आयात अधिकारों का हकदार है, जिसे वह बेच सकता है। हमारे विचार में, बिक्री पर प्रतिफल को निर्धारिती के औद्योगिक उपक्रम से प्राप्त मुनाफे और लाभ के रूप में नहीं माना जा सकता है।"(अनुच्छेद 13)

15. इसी तरह, पांडियन केमिकल्स लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त, 262 आईटीआर 278 में, इस न्यायालय ने अधिनियम की धारा 80 एचएच के तहत कटौती के दावे पर विचार किया। न्यायालय के समक्ष यह प्रश्न था कि क्या अपीलार्थी के औद्योगिक उपक्रम को बिजली की आपूर्ति के लिए विद्युत बोर्ड के पास जमा किए गए ब्याज पर अर्जित ब्याज को औद्योगिक उपक्रम से धारा 80 एचएच के तहत प्राप्त आय माना जाना चाहिए। इस न्यायालय ने अभिनिर्धारित किया कि यद्यपि औद्योगिक उपक्रम के प्रयोजनों के लिए बिजली की आवश्यकता हो सकती है, लेकिन इसकी आपूर्ति के लिए आवश्यक जमा औद्योगिक उपक्रम के व्यवसाय से हटा दिए जाने का एक कदम है। यह नहीं कहा जा सकता कि विद्युत बोर्ड के पास जमा राशि पर लाभ की प्राप्ति सीधे तौर पर औद्योगिक उपक्रम से होती है। इस आधार पर अपील का निर्णय राजस्व के पक्ष में हुआ।

16. श्री राधाकृष्णन की दलीलों का आधार लिबर्टी इंडिया बनाम आयकर आयुक्त,(2009) 9 एस. सी. सी. 328 मामले में इस न्यायालय



का निर्णय है। मामला था जो सीधे धारा 80-आईबी का उल्लेख करता था जिसमें सवाल यह था कि क्या डी. ई. पी. बी. क्रेडिट या शुल्क वापसी रसीद को किसी उपयुक्त व्यवसाय से प्राप्त मुनाफे और लाभ के संबंध में कहा जा सकता है। इस न्यायालय ने सबसे पहले "फलस्वरूप" और "से व्युत्पन्न" के बीच अंतर ठहराया जिसमें कहा गया है कि बाद की अभिव्यक्ति है पूर्व की तुलना में अर्थ में संकीर्ण है। इस अदालत ने आगे कहा कि संसद द्वारा "से व्युत्पन्न" अभिव्यक्ति का उपयोग करने का उद्देश्य स्रोतों को शामिल करना है जो प्रथम श्रेणी से परे नहीं हैं। इस न्यायालय ने आगे कहा:

"34. धारा 80-आई. ए. और 80-आई. बी. के विश्लेषण से यह स्पष्ट हो जाता है कि कोई भी औद्योगिक उपक्रम, जो उप-धारा (2) को संतुष्ट करने पर पात्र हो जाता है, उप-धारा (1), के तहत कटौती का हकदार होगा केवल निर्दिष्ट तारीख के बाद ऐसे औद्योगिक उपक्रम से प्राप्त लाभ की सीमा तक। अतः उपयुक्तता से हटकर उप-धारा (1) का उद्देश्य कटौती की मात्रा को मुनाफे के एक निर्दिष्ट प्रतिशत तक सीमित करना है। यह "औद्योगिक उपक्रम से व्युत्पन्न लाभ" के मुकाबले "औद्योगिक उपक्रम के फलस्वरूप लाभ" शब्दों का महत्व है।

35. डीईपीबी एक प्रोत्साहन है। यह कर रीछूट योजना के तहत दिया जाता है। मूलतः यह एक निर्यात प्रोत्साहन है। इसमें कोई संदेह नहीं है, डीईपीबी के पीछे का उद्देश्य निर्यात उत्पाद की आयात सामग्री पर सीमा

शुल्क भुगतान की घटनाओं को बेअसर करना है। यह निष्प्रभावीकरण निर्यात उत्पाद के विरुद्ध सीमा शुल्क में क्रेडिट द्वारा प्रदान किया जाता है। डीईपीबी के तहत, एक निर्यातक स्वतंत्र रूप से परिवर्तनीय मुद्रा में किए गए निर्यात के एफओबी मूल्य के प्रतिशत के रूप में क्रेडिट के लिए आवेदन कर सकता है। क्रेडिट केवल निर्यात उत्पाद के लिए और कच्चे माल, घटकों आदि के आयात के लिए डीजीएफटी द्वारा निर्दिष्ट दरों पर उपलब्ध है। योजना के तहत डीईपीबी क्रेडिट की गणना मूल सीमा शुल्क के अनुसार निर्यात उत्पाद की मानी गई आयात सामग्री को और ऐसे समझे गए आयात पर देय विशेष अतिरिक्त शुल्क को ध्यान में रखकर की जानी है।

36. इसलिए, हमारे विचार में, डी. ई. पी. बी./शुल्क वापसी ऐसे प्रोत्साहन हैं जो केंद्र सरकार द्वारा बनाई गई योजनाओं या सीमा शुल्क अधिनियम, 1962 की धारा 75 से प्राप्त होते हैं, इसलिए लाभ को प्रोत्साहन दिया जाता है।

धारा 80-आईबी के तहत योग्य व्यवसाय से प्राप्त लाभ नहीं हैं। वे इस तरह के उपक्रम के सहायक लाभ की श्रेणी में आते हैं।"(अनुच्छेद 34,35 और 36)

17. राजस्व की ओर से उद्धृत सभी उपरोक्त निर्णयों का विश्लेषण इस स्तर पर आवश्यक हो जाता है। पहले निर्णय में, जो कैम्बे इलेक्ट्रिक सप्लाइ इंडस्ट्रियल कंपनी लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त, गुजरात II में

है, इस न्यायालय ने माना कि चूँकि व्यापक आयात की अभिव्यक्ति अर्थात् "से व्युत्पन्न"के बजाय "फलस्वरूप" का उपयोग किया गया था, विधायिका का इरादा बिजली के उत्पादन और वितरण के व्यवसाय के वास्तविक संचालन के अलावा अन्य स्रोतों से प्राप्तियों को कवर करना था। संक्षेप में, औद्योगिक उपक्रम के व्यवसाय से हटाया गया एक कदम भी "फलस्वरूप"अभिव्यक्ति के अर्थ में शामिल किया जाएगा। चूँकि हम सीधे तौर पर "से व्युत्पन्न"अभिव्यक्ति से संबंधित हैं, यह निर्णय केवल उसी हद तक प्रासंगिक है जहाँ तक यह "से व्युत्पन्न"अभिव्यक्ति के बीच अंतर करता है "फलस्वरूप"के विपरीत, सीधे तौर पर कुछ, जिसे कहा जा सकता है, इसमें कुछ ऐसा भी शामिल है जो अप्रत्यक्ष है।

18. स्टर्लिंग फूड्स में निर्णय यह निर्धारित करने के लिए एक बहुत ही महत्वपूर्ण परीक्षण देता है कि मुनाफे और लाभ व्यवसाय या औद्योगिक उपक्रम से प्राप्त होते हैं या नहीं। इस न्यायालय ने कहा है कि ऐसे मुनाफे और लाभ और औद्योगिक उपक्रम या व्यवसाय के बीच सीधा संबंध होना चाहिए। ऐसी सांठगांठ केवल आकस्मिक नहीं हो सकती। इसलिए, इससे पहले के तथ्यों पर, यह पाया गया कि निर्यात प्रोत्साहन योजना के कारण, एक निर्धारिती आयात अधिकारों का हकदार था जिसे वह बाद में बेच सकता था। जाहिर है, यह नहीं कहा जा सकता है कि बिक्री पर प्रतिफल सीधे तौर पर औद्योगिक उपक्रम के मुनाफे और लाभ से हुआ है, बल्कि केवल ऐसे औद्योगिक उपक्रम के फलस्वरूप है, क्योंकि

ऐसे आयात अधिकार उपक्रम के उत्पादों के निर्माण या बिक्री से संबंधित नहीं थे, बल्कि एक ऐसी घटना से संबंधित थे जो निर्माण के बाद अर्थात् निर्यात थी। वर्तमान मामले के तथ्यों के लिए उपरोक्त परीक्षण के आवेदन पर, यह कहा जा सकता है कि चूंकि वर्तमान मामले में सभी चार सब्सिडी राजस्व प्राप्तियां हैं जो निर्धारिती को उनके निर्माण या बिक्री से संबंधित लागत के तत्वों के लिए प्रतिपूर्ति की जाती हैं। उत्पाद, निश्चित रूप से औद्योगिक उपक्रम या व्यवसाय के मुनाफे और लाभ और ऐसी सब्सिडी की प्रतिपूर्ति के बीच सीधा संबंध कहा जा सकता है। हालाँकि, श्री राधाकृष्णन ने इस तथ्य पर जोर दिया कि सब्सिडी का तात्कालिक स्रोत यह तथ्य है कि सरकार उन्हें देती है और इसलिए, तात्कालिक स्रोत करदाता के व्यवसाय से नहीं है, प्रत्यक्षता का तत्व गायब है। हमें अफसोस है कि हम सहमत नहीं हो सकते। धारा 80-आईबी और 80-आईसी की प्रयोज्यता के लिए यह देखा जाना चाहिए कि क्या मुनाफे और लाभ व्यवसाय से प्राप्त होते हैं। जब तक मुनाफे और लाभ सीधे व्यवसाय से ही आते हैं, यह तथ्य कि सब्सिडी का तत्काल स्रोत सरकार है, को कोई फर्क नहीं पड़ेगा, क्योंकि इस बात पर विवाद नहीं किया जा सकता है कि उक्त सब्सिडी केवल पूर्ण या आंशिक रूप से प्रतिपूर्ति , करदाता द्वारा अपने उत्पादों के निर्माण और बिक्री में वास्तव में खर्च की गई लागत के लिए है। धारा 80-आईबी और 80-आईसी द्वारा बताए गए "मुनाफे और लाभ"का संदर्भ शुद्ध लाभ से है। और शुद्ध लाभ की गणना किसी वस्तु के बिक्री मूल्य से लागत के सभी तत्वों को घटाकर ही की जा सकती है जो इसे

बनाने या बेचने में खर्च होते हैं। इस प्रकार समझा गया, यह स्पष्ट है कि मुनाफा और लाभ निर्धारिती के व्यवसाय से प्राप्त होते हैं, अर्थात् विनिर्माण लागत में कटौती के बाद और संबंधित सरकार द्वारा निर्धारिती को बिक्री लागत की प्रतिपूर्ति किए जाने के बाद प्राप्त लाभ।

19. इसी तरह, पांडियन केमिकल्स लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त मामले में भी निर्णय विशिष्ट है, क्योंकि बिजली की आपूर्ति के लिए जमा की गई राशि पर ब्याज लागत का कोई तत्व नहीं है, और ऐसा होने के कारण, यह कंपनी के व्यवसाय से हटा दिया गया एक कदम है। औद्योगिक उपक्रम विद्युत बोर्ड के साथ की गई ऐसी जमा राशि पर लाभ की व्युत्पत्ति को वर्तमान मामले के तथ्यों के विपरीत, सीधे औद्योगिक उपक्रम से ही नहीं कहा जा सकता है, जिसमें, जैसा कि ऊपर माना गया है, उपरोक्त सभी सब्सिडी निर्धारिती के व्यवसाय के उत्पादों के निर्माण और बिक्री की वास्तविक लागत की प्रतिपूर्ति के लिए जाती हैं।

20. लिबर्टी इंडिया इस मामले में चौथा फैसला होने के कारण भी राजस्व को कोई मदद नहीं मिलती है। यह न्यायालय जिस चीज से संबंधित था वह एक निर्यात प्रोत्साहन था, जो किसी तत्व की लागत के तत्व की प्रतिपूर्ति से बहुत दूर है। डी. ई. पी. बी. समस्या निवारण योजना अपने उत्पादों के निर्माण या बिक्री के लिए किसी औद्योगिक उपक्रम के व्यवसाय से संबंधित नहीं है। डी. ई. पी. बी. की उपयुक्तता तभी उत्पन्न होती है जब उपक्रम उक्त उत्पाद का निर्यात करता है, जो कि उसी के

निर्माण या उत्पादन के बाद होता है। सटीक रूप से कहें तो, यदि कोई निर्यात नहीं है, तो कोई डी. ई. पी. बी. अधिकार नहीं है, और इसलिए भारत के भीतर किसी उत्पाद के निर्माण और/या बिक्री से इसका संबंध निकट या प्रत्यक्ष नहीं है, बल्कि एक कदम पीछे है। इसके अलावा, डी.ई.पी.बी. उपयुक्तता के पीछे का उद्देश्य, जैसा कि इस न्यायालय द्वारा अभिनिर्धारित किया गया है, निर्यात उत्पाद की आयात सामग्री पर सीमा शुल्क भुगतान की घटनाओं को बेअसर करना है जो निर्यात उत्पाद के खिलाफ सीमा शुल्क को क्रेडिट द्वारा प्रदान किया जाता है। ऐसे परिदृश्य में, यह नहीं कहा जा सकता है कि ऐसी शुल्क छूट योजना औद्योगिक उपक्रम या व्यवसाय द्वारा किए गए मुनाफे और लाभ से प्राप्त होती है।

21. मेरिनो प्लाई एंड केमिकल्स लिमिटेड बनाम सी. आई. टी., 209 आई. टी. आर. 508 [1994] में कलकत्ता उच्च न्यायालय ने माना कि परिवहन सब्सिड निर्धारिती द्वारा किए गए व्यवसाय से अविभाज्य रूप से जुड़ी हुई थीं। उस मामले में, खंड पीठ ने निर्णय दिया:

"हम न्यायाधिकरण के इस निष्कर्ष में कोई विकृति नहीं पाते हैं कि परिवहन सब्सिडी की योजना निर्धारिती द्वारा किए गए व्यवसाय से अविभाज्य रूप से जुड़ी हुई है। यह एक तथ्य है कि निर्धारिती प्लाईवुड का निर्माता था, यह भी एक तथ्य है कि निर्धारिती की अपनी इकाई पिछड़े क्षेत्र में है और वह योजना के लाभ का हकदार है। इसके अलावा यह तथ्य है कि परिवहन व्यय निर्धारिती के व्यवसाय का एक आकस्मिक व्यय है

और यह वह व्यय है जिसकी सब्सिडी से भरपाई होती है और यह कि प्रतिपूर्ति एक पिछड़े क्षेत्र में संचालन के लिए संभावित लाभ घाटे को पूरा करने के लिए है। इसलिए, यह किसी भी प्रकार से संदेह से परे है कि सब्सिडी अविभाज्य रूप से व्यवसाय के लाभदायक संचालन से जुड़ी हुई थी और इस तथ्य पर इस तरह के निर्णय पर पहुंचने में न्यायाधिकरण ने कोई त्रुटि नहीं की।

22. हालांकि, सी. आई. टी. बनाम अंडमान टिम्बर इंडस्ट्रीज लिमिटेड, 242 आई. टी. आर. 204 [2000], वही उच्च न्यायालय इस बात पर विचार करने में एक विपरीत निष्कर्ष पर पहुंचा कि क्या धारा 80 एच. एच. के तहत कटौती स्वीकार्य थी उसी अदालत की एक खंडपीठ के पूर्वोक्त फैसले पर गौर करते हुए।। कलकत्ता उच्च न्यायालय की एक खंडपीठ ने सी.आई.टी. वी. सीमेंट मैनुफैक्चरिंग कंपनी लिमिटेड ने दिनांक 15.1.2015 के एक निर्णय द्वारा, सीआईटी बनाम अंडमान टिम्बर इंडस्ट्रीज लिमिटेड के फैसले को अलग किया और वर्तमान मामले में गौवाहाटी उच्च न्यायालय के विवादित निर्णय का पालन किया। इस विषय पर कानून की सारगर्भित चर्चा में, कलकत्ता उच्च न्यायालय ने कहा:

"अपीलकर्ता की ओर से उपस्थित विद्वान अधिवक्ता श्री बंदोपाध्याय ने प्रस्तुत किया कि विवादित निर्णय सीआईटी बनाम अंडमान टिम्बर इंडस्ट्रीज लिमिटेड के मामले में इस न्यायालय के फैसले के विपरीत है, जो (2000) 242 आईटीआर, 204 में रिपोर्ट किया गया था, जिसमें इस

न्यायालय ने कहा था कि परिवहन सब्सिडी एक तात्कालिक स्रोत नहीं है और इसका किसी औद्योगिक उपक्रम की गतिविधि से सीधा संबंध नहीं है, इसलिए ऐसी सब्सिडी का प्रतिनिधित्व करने वाली राशि को औद्योगिक उपक्रम से प्राप्त लाभ के रूप में नहीं माना जा सकता है। श्री बंद्योपाध्याय ने प्रस्तुत किया कि यह लाभ उपक्रम से प्राप्त नहीं है। इसलिए धारा 801 सी के तहत लाभ नहीं दिया जा सकता।

उन्होंने लिबर्टी इंडिया बनाम आयकर आयुक्त (2009) 317 आई. टी. आर. 218 (एस. सी.)के मामले में सर्वोच्च न्यायालय के एक फैसले पर निर्भर कर यह अभिनिर्धारित किया था कि सीमा शुल्क वापसी के माध्यम से सब्सिडी को औद्योगिक उपक्रम से प्राप्त लाभ के रूप में नहीं माना जा सकता है।

हम श्री बंदोपाध्याय द्वारा प्रस्तुत कथनों से प्रभावित नहीं हुए हैं। लिबर्टी इंडिया (उपरोक्त) के मामले में सर्वोच्च न्यायालय का निर्णय सीमा शुल्क निकासी और शुल्क पात्रता पास-बुक योजना (इयूटी एंटीटलमेंट पास बुक स्कीम, डी.ई.पी.बी.) से उत्पन्न सब्सिडी के संबंध में था। सर्वोच्च न्यायालय ने विचार किया लिबर्टी इंडिया के मामले में कि दोनों प्रोत्साहनों का लाभ विनिर्माण गतिविधि समाप्त होने और निर्यात किए जाने के बाद उठाया जा सकता था। लेकिन, हम इस मामले में परिवहन और ब्याज सब्सिडी को लेकर चिंतित हैं जिसका विनिर्माण गतिविधि के साथ सीधा संबंध है क्योंकि ये सब्सिडी उत्पादन की लागत को कम करने के लिए दी



जाती है। इसलिए, लिबर्टी इंडिया बनाम आयकर आयुक्त के मामले में निर्णय को लागू करने का कोई तरीका नहीं है। साहनी स्टील एंड प्रेस वर्क्स लिमिटेड और अन्य बनाम आयकर आयुक्त के मामले में सर्वोच्च न्यायालय ने [1997] 228 आईटीआर में पृष्ठ 257 पर निम्नलिखित विचार व्यक्त किए: -

“इसी तरह, बिजली पर सब्सिडी 'उत्पादन के लिए उपभोग की जाने वाली बिजली' तक ही सीमित थी। दूसरे शब्दों में, यदि बिजली का उपयोग किसी अन्य उद्देश्य जैसे संयंत्र और मशीनरी की स्थापना के लिए किया जाता है, तो प्रोत्साहन नहीं दिया जाएगा। बिक्री कर का रिफंड उत्पादन शुरू होने के बाद और उत्पादन शुरू होने की तारीख से पांच साल की अवधि तक लगाए गए करों के संबंध में भी होगा। इन सब्सिडी को ऑपरेशन सब्सिडी के अलावा कुछ भी मानना मुश्किल है। ये सब्सिडी राज्य में वस्तुओं के उत्पादन और बिक्री के व्यवसाय को और अधिक लाभदायक बनाकर आंध्र प्रदेश राज्य में उद्योगों की स्थापना को प्रोत्साहित करने के लिए दी गई थी।”

23. हमारा विचार है कि मेरिनो प्लाई एंड केमिकल्स लिमिटेड के फैसले और कलकत्ता उच्च न्यायालय के हालिया फैसले ने कानूनी स्थिति की सही सराहना की है।

24. हमारे सामने जो अन्य निर्णय रखे गए हैं, उनमें से किसी का भी विस्तार से उल्लेख करना हमें आवश्यक नहीं लगता। जय भगवान

मामले (सुप्रा) में निर्णय परिवहन सब्सिडी योजना की प्रकृति पर सहायक है, जिसे निम्नानुसार वर्णित किया गया है:

“परिवहन सब्सिडी योजना का उद्देश्य कर या शुल्क लगाकर राजस्व में वृद्धि करना नहीं है। योजना का उद्देश्य देश के दूरदराज के हिस्सों के साथ अन्य हिस्सों के बीच व्यापार और वाणिज्य में सुधार करना है, ताकि सुदूर पिछड़े क्षेत्रों का आर्थिक विकास। इस योजना द्वारा इसे औद्योगिक उद्यमियों के लिए सुदूर हिस्सों में उद्योग शुरू करने और चलाने के लिए व्यवहार्य और आकर्षक बनाकर, उन्हें एक समान अवसर प्रदान करके हासिल करने की मांग की गई थी ताकि वे अपने समकक्षों के साथ केंद्रीय (गैर-दूरस्थ) क्षेत्रों में प्रतिस्पर्धा कर सकें।

औद्योगिक इकाई तक कच्चे माल और तैयार माल को राज्य के बाहर मौजूदा बाजार तक पहुंचाने के लिए भारी परिवहन लागत, देश के दूरदराज के हिस्सों के उद्योगों के लिए केंद्रीय क्षेत्रों के उद्योगों के साथ प्रतिस्पर्धा करना अव्यवहारिक बना रही थी। इसलिए, दूरदराज के क्षेत्रों में औद्योगिक इकाइयों को सब्सिडी वाले परिवहन का लाभ दिया गया। असम और अन्य उत्तर-पूर्वी राज्यों में औद्योगिक इकाइयों के लिए, केंद्रीय क्षेत्र (पश्चिम बंगाल में सिलीगुड़ी) और वास्तविक स्थान दूरस्थ क्षेत्र में औद्योगिक इकाई, के बीच परिवहन की लागत के प्रतिशत के संबंध में सब्सिडी के रूप में लाभ दिया गया था ताकि उद्योग प्रतिस्पर्धी और आर्थिक रूप से व्यवहार्य बन सकें।”(अनुच्छेद 14 और 15)

25. साहनी स्टील एंड प्रेस वर्क्स लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त, ए.पी. 1, हैदराबाद (1997) 7 एससीसी 764 में निर्णय, कच्चे माल पर भुगतान किए गए बिक्री कर की वापसी के रूप में राज्य सरकार से प्राप्त सब्सिडी , मशीनरी, और तैयार माल; उद्योग द्वारा उपभोग की जाने वाली बिजली पर सब्सिडी; और जल दर से छूट ; से सम्बंधित था। यह माना गया कि ऐसी सब्सिडी को निर्धारिती के व्यवसाय को आगे बढ़ाने के उद्देश्य से दी गई सहायता के रूप में माना जाता है।

26. हम इस निर्णय को उन निर्णयों के साथ और अधिक जटिल बनाना आवश्यक नहीं समझते हैं जो श्री गणेश ने नेटिंग सिद्धांत पर उद्धृत किए हैं। हम उक्त सिद्धांत के आधार पर हमारे निर्णय में तर्क को और अधिक प्रमाणित करना अनावश्यक लगता है।

27. दिल्ली उच्च न्यायालय के एक फैसले को भी हमारे सामने सी. आई. टी. बनाम धर्मपाल प्रेमचंद लिमिटेड, 317 आई. टी. आर. 353 के रूप में उद्धृत किया गया था जिससे एक एस.एल.पी. सर्वोच्च न्यायालय में पेश किए जाने पर खारिज कर दी गई थी। यह निर्णय अधिनियम की धारा 80-आई. बी. से भी संबंधित था, जिसमें यह अभिनिर्धारित किया गया था कि अधिनियम की धारा 80-आईबी के तहत कटौती का दावा करने के उद्देश्य से व्यवसाय से प्राप्त लाभ की गणना में उत्पाद शुल्क की वापसी को बाहर नहीं किया जाना चाहिए।

28. श्री राधाकृष्णन के एक और तर्क पर विचार करना ही शेष है। उन्होंने तर्क दिया है कि चूंकि प्रतिवादी द्वारा प्राप्त सब्सिडी, आयकर अधिनियम की धारा 56 के संदर्भ में अन्य स्रोतों से आय होगी, जो भी कटौती की जानी है, वह केवल अन्य स्रोतों से आय से की जा सकती है, न कि व्यवसाय के मुनाफे और लाभ से, जो कि आयकर अधिनियम की धारा 14 द्वारा मान्यता प्राप्त एक अलग और विशिष्ट शीर्ष है। श्री राधाकृष्णन अपनी इस दलील में सही नहीं हैं उनका कहना था कि सब्सिडी के माध्यम से सहायता की प्रतिपूर्ति की जाती है किसी व्यवसाय से संबंधित लागतों के आने पर, "अन्य स्रोतों से आय" शीर्ष के तहत होती है, जो आय का एक अवशिष्ट शीर्ष है जिसका लाभ केवल तभी लिया जा सकता है जब आय अन्य चार आय के शीर्षों में से किसी के अंतर्गत नहीं आती है। धारा 28(iii)(बी) में विशेष रूप से कहा गया है कि भारत सरकार की किसी भी योजना के तहत निर्यात के विरुद्ध किसी भी व्यक्ति द्वारा नकद सहायता से प्राप्त आय, चाहे वह किसी भी नाम से ज्ञात हो, प्राप्त की गई हो या प्राप्य हो, "व्यवसाय या पेशे का मुनाफा या लाभ" शीर्षक के तहत आयकर के दायरे में आएगी। यदि निर्यात योजनाओं के विरुद्ध प्राप्त या प्राप्य नकद सहायता को "व्यवसाय या पेशे के मुनाफे और लाभ" के तहत आय के रूप में शामिल किया जाता है, तो यह स्पष्ट है कि सब्सिडी जो किसी विशेष व्यवसाय के माल के उत्पादन में लागत की प्रतिपूर्ति के लिए जाती है इसे "व्यवसाय या पेशे के मुनाफे और लाभ" शीर्षक के अंतर्गत शामिल किया जाना चाहिए, न कि "अन्य स्रोतों से आय" शीर्षक के अंतर्गत।

29. हमारे द्वारा दिए गए कारणों से, हमारा मानना है कि गौवाहटी, कलकत्ता और दिल्ली उच्च न्यायालयों ने धारा 80-आईबी और 80-आईसी की सही व्याख्या की है। हिमाचल प्रदेश उच्च न्यायालय ने विपरीत निष्कर्ष पर पहुंचने के लिए स्टर्लिंग फूड्स और लिबर्टी इंडिया में निर्णयों की गलत व्याख्या की, यहां ऊपर हमारे द्वारा दिए गए कारणों के आधार पर निर्णय को गलत माना गया है।

30. इसलिए, उपरोक्त सभी अपीलें लागत के संबंध में बिना किसी आदेश के खारिज की जाती हैं।

अपीलें खारिज।

यह अनुवाद आर्टिफिशियल इंटेलिजेंस टूल "सुवास" की सहायता से अनुवादक अधिवक्ता चित्रा भदौरिया द्वारा किया गया है।

अस्वीकरण- इस निर्णय का अनुवाद स्थानीय भाषा में किया जा रहा है, एवं इसका प्रयोग केवल पक्षकार इसको समझने के लिए उनकी भाषा में कर सकेंगे एवं यह किसी अन्य प्रयोजन में काम नहीं ली जायेगी। सभी आधिकारिक एवं व्यवहारिक उद्देश्यों के लिए उक्त निर्णय का अंग्रेजी संस्करण ही विश्वसनीय माना जायेगा एवं निष्पादन एवं क्रियान्वयन में भी उसी को उपयोग में लिया जायेगा।