विजय इंडस्ट्रीज

बनाम

आयकर आयुक्त

(सिविल अपील संख्या 1581-1582/2005)

01 मार्च 2019

एके सीकरी, न्यायाधीश 1.अनुमोदन स्वीकृत विलंब क्षमा किया गया ।

2) इन सभी अपीलों में मुद्दा उस व्याख्या से संबंधित है जो आयकर अधिनियम, 1961 (इसके बाद 'अधिनियम' के रूप में संदर्भित) की धारा 80 एचएच के प्रावधानों को दी जानी है। धारा 80 एचएच और अन्य संबंधित प्रावधानों, जैसा कि यह प्रासंगिक समय पर मौजूद था, पर ध्यान दिया जाना चाहिए। चूँकि हमारा संबंध निर्धारण वर्ष 1979-80 और 1980-81 से है। धारा 80 एचएच कुछ औद्योगिक उपक्रमों के संबंध में निर्दिष्ट दरों पर आय से कटौती प्रदान करती है जो उक्त प्रावधान के अंतर्गत आते हैं। मुद्दा सीमित है, अर्थात्, कटौती की गणना करते समय, चाहे वह अधिनियम के तहत गणना की गई 'आय' से उपलब्ध हो या 'लाभ और लाभ' से, 'मूल्यह्रास' और 'निवेश भत्ता' में कटौती किए बिना। उपरोक्त मुद्दे को समझने के लिए धारा 80 एचएच की उपधारा (1) की भाषा को देखना होगा। यह पढ़ता है:

> "80 एचएच. पिछड़े क्षेत्रों में नव स्थापित औद्योगिक उपक्रमों या होटल व्यवसाय से लाभ और लाभ के संबंध में कटौती।

(1) जहां किसी निर्धारिती की सकल कुल आय में किसी औद्योगिक उपक्रम, या होटल के व्यवसाय से प्राप्त लाभ और लाभ शामिल हैं, जिस पर यह धारा लागू होती 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 उसके बीस प्रतिशत के बराबर राशि की कटौती की अनुमति दी जाए"।

3) जैसा कि ऊपर से देखा जा सकता है, यह धारा विनिर्माण या होटल के व्यवसाय में लगे उपक्रम को मुनाफे और लाभ से कटौती प्रदान करती है। कटौती 10 मूल्यांकन वर्षों के लिए उपक्रम के लाभ और लाभ के 20% की दर से स्वीकार्य है। ऐसी कटौती के लिए पात्र होने के लिए कुछ शर्तों को पूरा करना होगा, जिसके बारे में इन अपीलों के संबंध में कोई विवाद नहीं है। संघर्ष एक पहलू तक ही सीमित है। सकल लाभ और लाभ या शुद्ध आय में से 20% की कटौती। जबकि निर्धारिती लाभ और लाभ के 20% की दर से कटौती चाहते हैं, यानी सकल लाभ, आयकर विभाग का रुख यह है कि 20% की दर से कटौती की गणना मूल्यह्रास, अनवशोषित मूल्यह्रास और निवेश को ध्यान में रखकर की जानी है। भत्ता. इसे अन्यथा कहें तो, विभाग के अनुसार, निर्धारिती की आय की गणना धारा 28 से 44 डीबी में निहित प्रावधानों के अनुसार की

जाती है, जो 'व्यापार या पेशे के लाभ और लाभ' शीर्षक के तहत 'आय' की गणना के प्रावधान हैं। '.उपरोक्त प्रावधानों को लागू करने के बाद एक बार आय आ जाने पर, उसका 20% धारा 80 एचएच के तहत कटौती के रूप में स्वीकार्य है । दूसरी ओर, निर्धारिती का कहना है कि धारा 80 एचएच अभिव्यक्ति 'लाभ और लाभ' का उपयोग करती है जो 'आय' से अलग है। इसलिए, अधिनियम की धारा 80 एचएच के अंतर्गत आने वाले उपक्रम द्वारा जो भी लाभ और लाभ अर्जित किया जाता है , उसका 20% कटौती के रूप में स्वीकार्य है। परिणामस्वरूप, औद्योगिक उपक्रम के ऐसे मुनाफे और लाभ से, मूल्यह्रास या अनवशोषित निवेश भत्ते, जो अधिनियम की धारा 32 और 32 एबी के तहत स्वीकार्य कटौती हैं, पर विचार नहीं किया जा सकता है।

4) हम इस स्तर पर उल्लेख कर सकते हैं कि यह न्यायालय मोतीलाल पेस्टिसाइड्स (आई) प्राइवेट लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त, दिल्ली–II के मामले में निर्णय लिया गया है जो विभाग के अनुकूल है। उच्च न्यायालय द्वारा आक्षेपित फैसले में इस दृष्टिकोण का पालन किया गया है, जिससे यहां अपीलकर्ताओं/निर्धारितियों की अपील खारिज हो गई है। इन अपीलों में मूल्यांकनकर्ताओं का कहना है कि मोतीलाल कीटनाशक मामले में लिया गया उपरोक्त दृष्टिकोण सही दृष्टिकोण नहीं है क्योंकि यह इस मुद्दे पर पहले के कुछ निर्णयों की अनदेखी करता है। इसलिए उनके मुताबिक मोतीलाल कीटनाशक मामले पर दोबारा गौर करने की जरूरत है ।

5) ये अपीलें इस न्यायालय के डिविजन बेंच के समक्ष सुनवाई के लिए आई थीं वकीलों द्वारा दी गई दलीलों को सुनने के बाद उपरोक्त तर्ज पर पक्षकारों को खंडपीठ ने संघर्ष का नोट किया और 5 नवंबर, 2014 को आदेश पारित किया, जिससे मामले को एक बड़ी बेंच को भेज दिया गया। इस तरह ये मामले इस बेंच के सामने आए हैं ।

6) विवाद को समझने के लिए, हमें करदाता की आय पर कराधान की योजना को व्यापक रूप से समझने के लिए अधिनियम के कुछ प्रावधानों से गुजरना होगा ।

7) अधिनियम की धारा 4 एक परभारित धारा है जो प्रत्येक व्यक्ति की पिछले वर्ष की कुल आय को समय–समय पर निर्दिष्ट दरों पर कर योग्य बनाती है । इस प्रकार, उक्त धारा किसी व्यक्ति पर उसकी आय के संबंध में आयकर लगाती है। बेशक, वार्षिक वित्त अधिनियम द्वारा वर्ष के लिए निर्धारित दर या दरों पर आय का शुल्क लिया जाना है। इसके अलावा लेवी निर्धारण योग्य इकाई की कुल आय पर होगी, जिसकी गणना अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार की जाएगी। धारा 5 कुल आय का दायरा बताती है। कुल आय की गणना करते समय, कुछ आय को छूट दी गई है जिन्हें शामिल नहीं किया जाना है और इनका उल्लेख अधिनियम की धारा 10 में किया गया है।

8) अधिनियम की धारा 14 अगला प्रावधान है जो इन अपीलों के लिए प्रासंगिक है। यह अध्याय IV में पहला प्रावधान है जिसका शीर्षक 'कुल आय की गणना' है और, जाहिर है, इसमें कुल आय की गणना का प्रावधान शामिल है। धारा 14 आय के विभिन्न शीर्षों की गणना करती है , अर्थात् वेतन, गृह संपत्ति से आय, व्यवसाय या पेशे का लाभ और लाभ, पूंजीगत लाभ और अन्य स्रोतों से आय। जहां तक 'व्यापार या पेशे के लाभ और प्राप्ति' शीर्षक के तहत आय का सवाल है, इसके प्रावधान अधिनियम की धारा 28 से 44 डीबी में शामिल हैं। धारा 28 विभिन्न आय निर्दिष्ट करती है जो इस मद के तहत आयकर के दायरे में आएंगी। इसके बाद, धारा 29 में प्रावधान है कि धारा 28 में निर्दिष्ट आय की गणना धारा 30 से 43 डी में निहित प्रावधानों के अनुसार की जाएगी । ये अनुभाग विभिन्न प्रकार की कटौतियों का प्रावधान करते हैं। उनमें से, धारा 32 मूल्यह्रास से संबंधित है, धारा 32 एबी कुछ निवेश भत्ते के संबंध में कटौती देता है। एक निर्धारिती को स्वीकार्य कटौती प्रदान करने के बाद, इस प्रमुख के तहत आय का पता लगाया जाता है। इसी तरह, जैसा कि ऊपर बताया गया है, अन्य मदों के तहत आय की गणना की जाती है। यदि किसी विशेष करदाता के पास एक से अधिक शीर्षकों के तहत आय है, तो आयकर रिटर्न में, उक्त निर्धारिती उपरोक्त शीर्षों के तहत संबंधित आय दिखाएगा, जिससे कुल आय प्राप्त होगी, जिस पर कर देय होगा।

9) अध्याय VI ए में कुछ कटौतियों के संबंध में प्रावधान भी शामिल हैं जो कुल आय की गणना में किए जाने हैं। इस अध्याय की धारा 80 ए निर्धारित करती है कि एक निर्धारिती की कुल आय की गणना करने में , 'सकल कुल आय' से धारा 80 सी से 80 यू में निर्दिष्ट कटौती की अनुमति दी जाएगी । यह इंगित करना प्रासंगिक है कि यद्यपि अध्याय VI ए कुल आय की गणना में कुछ कटौती की भी अनुमति देता है, लेकिन इन प्रावधानों को अधिनियम के अध्याय IV के भाग के प्रावधानों के साथ नहीं जोड़ा गया है। ऐसा करने का एक कारण है. अध्याय IV में किए गए प्रावधान व्यवसाय या पेशे से 'लाभ और लाभ' शीर्षक के तहत कुल आय की गणना के उद्देश्य से हैं। सकल कुल आय से दी जाने वाली विभिन्न कटौतियाँ खर्चों की प्रकृति में होती हैं या व्यय के रूप में मानी जाती हैं। यह भुगतान किया गया किराया, भवन के लिए भुगतान किया गया बीमा प्रीमियम, वैज्ञानिक अनुसंधान पर किया गया व्यय, विभिन्न प्रकार के व्यय आदि हो सकता है। इसका उद्देश्य ऐसे व्यय को कटौती के लिए स्वीकार्य बनाने के बाद सही आय पर पहुंचना है। दूसरी ओर, अध्याय VI ए के तहत प्रदान की गई कटौतियाँ काफी हद तक प्रोत्साहन की प्रकृति में हैं। उदाहरण के लिए, धारा 80 सीसीए के तहत प्रदान की गई कटौती राष्ट्रीय बचत योजना के तहत जमा के संबंध में है या स्थगित वार्षिकी योजना के भुगतान का उद्देश्य करदाताओं को इन योजनाओं के तहत जमा करने के लिए प्रोत्साहित करना है। इसी तरह, धारा 80 सीसीए के तहत , कुछ पेंशन फंडों में योगदान के संबंध में कटौती दी जाती है। अन्य बातों के अलावा, वैज्ञानिक अनुसंधान या ग्रामीण विकास के लिए दान पिछड़े क्षेत्रों में नव स्थापित औद्योगिक उपक्रमों

या होटल व्यवसाय, छोटे पैमाने के औद्योगिक उपक्रमों, आवास परियोजनाओं, निर्यात व्यवसाय, परिवर्तनीय विदेशी मुद्रा अर्जित करने वाले व्यवसायों आदि के लिए भी कटौती की जाती है।

10) उपरोक्त योजना में, किसी को इस बात पर विचार करना होगा कि क्या धारा 80 एचएच के तहत कटौती , जो अध्याय VI ए के अंतर्गत आती है, अधिनियम के अध्याय IV में उल्लिखित आय की गणना के प्रावधानों को लागू करने के बाद दी जानी है। एक बार, हम योजना की उपरोक्त प्रकृति को ध्यान में रखते हुए मामले की जांच करते हैं, तो उत्तर स्पष्ट हो जाता है। अध्याय VI ए, अध्याय IV का एक अकेला अध्याय है। इसलिए, उसमें उल्लिखित विभिन्न प्रकार की कटौतियों से संबंधित प्रावधानों को अधिनियम के अध्याय IV से स्वतंत्र माना जाना चाहिए। एक और प्रासंगिक पहलू जो ध्यान में रखना चाहिए वह यह है कि वैचारिक रूप से 'आय या कुल आय' 'लाभ और लाभ' से अलग है। आय के विभिन्न शीर्ष हैं और यदि कोई निर्धारिती एक से अधिक शीर्षों के तहत आय अर्जित कर रहा है, तो कुल आय पर पहुंचने के लिए इन सभी को एक साथ जोड़ा जाना चाहिए। व्यवसाय या पेशे से लाभ और लाभ आय के प्रमुखों में से केवल एक है।

11) हमें उपरोक्त मापदंडों को ध्यान में रखते हुए अधिनियम की धारा 80 एचएच के प्रावधानों की जांच और व्याख्या करनी है । जैसा कि ऊपर उल्लेख किया गया है, इसमें उल्लेख किया गया है कि निर्धारिती की कुल आय की गणना में , लाभ और लाभ से 20% के बराबर राशि की कटौती प्रदान की जाएगी।

12) अपीलकर्ता की ओर से उपस्थित विद्वान वरिष्ठ वकील श्री बगरिया का तर्क यह है कि मोतीलाल कीटनाशकों के मामले में, इस न्यायालय ने धारा 80 एबी में उल्लिखित 'आय' और 'सकल कुल आय' की शर्तों में उल्लेखनीय अंतर को नजरअंदाज कर दिया जबकि लाभ और मुनाफा की तुलना में व्यवसाय धारा 80 एचएच और 80 आई में प्रदर्शित है । यह तर्क दिया जाता है कि धारा 80 ए.बी में प्रतिबंधात्मक खंड केवल आय/सकल कुल आय/शुद्ध कर योग्य आय पर आधारित प्रावधानों पर लागू होता है और 80 एचएच/80 आई/80 आईए/80 जे जैसे प्रावधानों पर पूरी तरह से लागू नहीं होता है जिसके तहत किसी विशेष प्रकार की गतिविधि को बढ़ावा देने के लिए कटौती का प्रावधान किया गया है । तदनुसार व्यवसाय के लाभ और मुनाफा यानि गतिविधि पर गणना की जा सकती है । यह तर्क दिया जाता है कि धारा 80 एच.एच और 80 आई बहुत स्पष्ट रूप से 'औद्योगिक उपक्रमों के लाभ और लाभ' शब्दावली का उल्लेख और उपयोग करते हैं। 'लाभ और लाभ' और 'आय' शब्द एक जैसे नहीं हैं बल्कि अलग–अलग हैं। अधिनियम के प्रावधानों के तहत 'लाभ और लाभ' शब्द को परिभाषित नहीं किया गया है जबकि 'आय' शब्द को परिभाषित किया गया है। आगे यह प्रस्तुत किया गया है कि अध्याय VI ए के तहत कई प्रावधान हैं, जिनमें से कुछ 'लाभ और लाभ' शब्द का उल्लेख करते हैं। जबकि कुछ अन्य 'आय' शब्द का उल्लेख करते हैं। इस प्रकार, अध्याय VI ए के कुछ प्रावधानों में, कटौती का उद्देश्य 'लाभ और लाभ' में से दिया जाना है, जबकि कुछ अन्य वर्गों में, कटौती को

'आय' में से दिए जाने का प्रावधान किया गया है। जब अधिनियम के तहत 'लाभ और लाभ' शब्द को परिभाषित नहीं किया गया है, तो उस स्थिति में, इसका अर्थ वही समझा जाना चाहिए जो वाणिज्यिक दुनिया में समझा जाता है।

13) उपरोक्त तर्कों का प्रतिवाद सुश्री विभा दत्ता मखीजा, विद्वान वरिष्ठ वकील, जो राजस्व की ओर से उपस्थित हुईं, ने किया है। उनका तर्क है कि संदर्भ आदेश में उल्लिखित कैम्बे इलेक्ट्रिक सप्लाई इंडस्ट्रियल कंपनी लिमिटेड बनाम सीआईटी2 का फैसला अधिनियम की धारा 80 ई पर है, जिसका धारा 80 एचएच से संबंधित तत्काल मामले पर कोई असर नहीं है । उनका यह भी कहना है कि विधायी मंशा इस तथ्य से स्पष्ट होगी कि मेसर्स क्लॉथ ट्रेडर्स (पी) लिमिटेड बनाम अतिरिक्त सीआईटी, गुजरात–13 के निर्णय से अधिनियम में धारा 80 एबी शामिल की गई। इसलिए, उद्देश्य मैसर्स में फैसले के प्रभाव को दूर करना था। क्लॉथ ट्रेडर्स (पी) लिमिटेड के अनुसार, धारा 80 एबी यह स्पष्ट करती है कि की जाने वाली कटौती 'सी – कुछ आय के संबंध में कटौती' शीर्षक के तहत सकल कुल आय में शामिल आय के संदर्भ में है। यह यह भी स्पष्ट करता है कि उस प्रकृति की आय की राशि की गणना अधिनियम के 2 (1978) 2 एससीसी 644 3 (1979) 3 एससीसी 538 प्रावधानों के अनुसार की जानी है (इस अध्याय के तहत कोई कटौती करने से पहले)। केवल उसे ही उस प्रकृति की आय की राशि माना जाएगा जो निर्धारिती द्वारा प्राप्त या प्राप्त की गई है और जो उसकी सकल कुल आय में शामिल है।

14) उनका कहना है कि यद्यपि धारा 80 एबी को 01.04.1981 से वित्त (नंबर 2) अधिनियम , 1980 द्वारा शामिल किया गया था , यह प्रकृति में स्पष्टीकरणपूर्ण है। इस तरीके से प्रावधान को पढ़ने के लिए, उन्होंने एचएच सर राम वर्मा (मृत) बनाम् आयकर आयुक्त, केरल के फैसले पर भरोसा किया है । उन्होंने डिस्ट्रीब्यूटर्स (बड़ौदा) प्राइवेट लिमिटेड बनाम भारत संघ एवं अन्य मामले में संविधान पीठ के फैसले का भी हवाला दिया है जिसनें मेसर्स क्लॉथ ट्रेडर्स (पी) लिमिटेड बनाम् भारत संघ और अन्य को खारिज किया । विशेष रूप से उसका पैराग्राफ 12 जो इस प्रकार है:

> "12. धारा 80–एम के लागू होने के तुरंत बाद अतिरिक्त सीआईटी बनाम क्लॉथ ट्रेडर्स प्राइवेट लिमिटेड मामले में गुजरात उच्च न्यायालय के समक्ष एक प्रश्न उठा । क्या उस धारा के वास्तविक निर्माण पर, अनुमेय कटौती की गणना निर्धारिती द्वारा किसी घरेलु कम्पनी से प्राप्त लाभांश की पूरी राशि के संदर्भ में या अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार की जानी है । यानी ऐसी आय अर्जित करने से उधार ली गई धनराशि पर दिए गए ब्याज में कटौती के बाद । गुजरात उच्च 28 नवंबर, 1973 को दिए गए एक फैसले में कोर्ट ने कहा कि धारा 80–एम के तहत अनुमेय कटौती की गणना अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार गणना की गई लाभांश आय

के संदर्भ में की जानी चाहिए, न कि पूरी राशि के संदर्भ में। निर्धारिती द्वारा प्राप्त लाभांश। इस निर्णय से व्यथित होकर निर्धारिती ने इस न्यायालय में अपील की और इस अपील को क्लॉथ ट्रेडर्स मामले में दिए गए 4 1994 सप्लिमेंट (1) एससीसी 473 5 (1986) 1 एससीसी 43 निर्णय द्वारा अनुमति दी गई थी । इस न्यायालय ने गुजरात उच्च न्यायालय द्वारा अपनाए गए दृष्टिकोण को खारिज कर दिया और माना कि धारा 80–एम के तहत आवश्यक कटौती की गणना "घरेलू कंपनी से प्राप्त लाभांश की पूरी राशि के संदर्भ में की जानी चाहिए, न कि लाभांश आय के संदर्भ में"। जैसा कि अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार गणना की गई है, अर्थात अधिनियम के तहत प्रदान की गई कटौती करने के बाद । कोर्ट ने यह फैसला 4 मई 1979 को दिया था" ।

13. अब, संसद के अनुसार, शिखर न्यायालय द्वारा धारा 80–एम पर रखी गई यह व्याख्या विधायी मंशा के अनुरूप नहीं थी और इसके परिणामस्वरूप राजस्व की काफी अनुचित हानि हुई। इसलिए संसद तुरंत उस व्याख्या को सही करने के लिए आगे बढ़ी जो उसके अनुसार विधायी मंशा के विपरीत थी और ऐसी व्याख्या को शून्य करने की दृष्टि से थी। संसद ने वित्त (नंबर 2) अधिनियम, 1980 की धारा 12 द्वारा, आयकर अधिनियम , 1961 में धारा 80–एए को 1 अप्रैल, 1968 से पूर्वव्यापी प्रभाव से पेश किया, यानी वह तारीख जब धारा 80–एम मूल रूप से लागू की गई थी । अधिनियमित, यह प्रावधान करते हुए कि अंतर–कॉर्पोरेट लाभांश के संबंध में धारा 80–एम के तहत अनुमति देने के लिए आवश्यक कटौती की गणना इस अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार गणना किए गए लाभांश के माध्यम से आय के संदर्भ में की जाएगी (कोई भी भुगतान करने से पहले) इस अध्याय के तहत कटौती) और ऐसे लाभांश की सकल राशि के संदर्भ में नहीं। यह इस नई धारा 80–एए की वैधता है जिसे वर्तमान रिट याचिका में चुनौती दी गई है। लेकिन हम यह स्पष्ट कर सकते हैं कि जिसे चुनौती दी गई है वह धारा 80–एए का संभावित कार्यान्वयन नहीं है । यह स्पष्ट रूप से अपरिहार्य होगा क्योंकि विधायिका हमेशा एक नया कर बोझ लगा सकती है या संभावित प्रभाव से मौजूदा कर दायित्व को बढ़ा सकती है। लेकिन निर्धारिती की शिकायत धारा 80–एए को पूर्वव्यापी प्रभाव दिए जाने के खिलाफ थी, क्योंकि इससे क्लॉथ ट्रेडर्स में निर्णय द्वारा धारा 80–एम पर रखी गई व्याख्या को शून्य करके निर्धारिती पर कर का बोझ बढ़ जाएगा। मामला और धारा 80–एम के तहत आवश्यक कटौती की राशि को कम करना ।

हालाँकि, जैसा कि इस निर्णय के प्रारंभ में बताया गया है, धारा 80–एए के पूर्वव्यापी संचालन की संवैधानिक वैधता के खिलाफ इस शिकायत की जांच करना आवश्यक हो जाएगा, यदि हम इस न्यायालय के निर्णय द्वारा धारा 80–एम पर रखी गई व्याख्या की पुष्टि करते हैं। कपड़ा व्यापारी मामले में. यदि हम क्लॉथ ट्रेडर्स मामले में इस न्यायालय के फैसले से सहमत नहीं हैं और यह मानते हैं कि गुजरात उच्च न्यायालय ने अतिरिक्त धारा 80–एम पर जो व्याख्या दी थी, वह सही थी। सीआईटी बनाम क्लॉथ ट्रेडर्स प्रा. लिमिटेड , धारा 80–एए के पूर्वव्यापी संचालन की संवैधानिक वैधता का कोई सवाल नहीं रहेगा, क्योंकि उस स्थिति में धारा 80–एए अपने पूर्वव्यापी संचालन में प्रकृति में केवल स्पष्टीकरण होगी और इसमें कोई नया कर लगाने का बोझ शामिल नहीं होगा" ।

15) सुश्री मखीजा ने आयकर आयुक्त, टीएन–वी, मद्रास बनाम कोटागिरी औद्योगिक सहकारी चाय फैक्ट्री लिमिटेड, कोटागिरी में इस न्यायालय के फैसले पर भी भरोसा किया, जिसमें अधिनियम की धारा 80 पी के प्रावधानों की व्याख्या निम्नलिखित तरीके से की गई है :

> "1. ... ट्रिब्यूनल ने उच्च न्यायालय की राय के लिए निम्नलिखित प्रश्न भेजा:
>
> "क्या तथ्यों और मामले की परिस्थितियों के आधार पर, अपीलीय न्यायाधिकरण का यह मानना सही था कि आयकर अधिनियम की धारा 80–पी के तहत कटौती को पिछले वर्ष के अनवशोषित घाटे की भरपाई से पहले अनुमति दी जानी चाहिए? "
>
> 5. इस स्तर पर धारा 80–पी के प्रावधानों का संदर्भ दिया जा सकता है जो अधिनियम के अध्याय VI–ए में आता है। धारा 80–पी की उप–धारा (1) , जो मामले के प्रयोजन के लिए प्रासंगिक है, इस प्रकार प्रदान करती है:
>
> "80–पी. (1) जहां एक निर्धारिती के सहकारी समिति होने के मामले में, सकल कुल आय में उपधारा (2) में निर्दिष्ट कोई भी आय शामिल है, वहां इस धारा के प्रावधानों के अनुसार और उसके अधीन कटौती की जाएगी, उपधारा (2) में निर्दिष्ट निर्धारिती की कुल आय की गणना में ।
>
> 6. अध्याय VI–ए के प्रयोजन के लिए अभिव्यक्ति "सकल कुल आय" को धारा 80–बी के खंड (5) में निम्नलिखित शब्दों में परिभाषित किया गया है:

"सकल कुल आय' का अर्थ इस अध्याय के तहत कोई कटौती करने से पहले, इस अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार गणना की गई कुल आय है।"

7. यदि धारा 80–पी(1) को धारा 80– बी(5) में निहित अभिव्यक्ति "सकल कुल आय" की परिभाषा के साथ पढ़ा जाता है , तो यह मानना होगा कि धारा 80–पी के तहत कटौती करने के उद्देश्य से अधिनियम के

अन्य प्रावधानों के अनुसार पहले सकल कुल आय निर्धारित करना आवश्यक है। इसका मतलब यह है कि वर्तमान मामले के प्रयोजनों के लिए सकल कुल आय का निर्धारण अधिनियम की धारा 72 के तहत आवश्यक पिछले वर्षों के व्यावसायिक घाटे को आय के विरुद्ध समायोजित करके किया जाना चाहिए।

12. डिस्ट्रीब्यूटर्स (बड़ौदा) (पी) लिमिटेड (1986) 1 एससीसी 43: 1986 एससीसी (टैक्स) 159: (1985) 155 आईटीआर 120] और एचएच सर राम वर्मा [1994 सप्लिमेंट (1) एससीसी 473: (1994) 205 आईटीआर 433], में इस न्यायालय द्वारा निर्धारित कानून को ध्यान में रखते हुए यह माना जाना चाहिए कि धारा 80–पी(2) के तहत कटौती के मामले पर विचार करने से पहले आयकर अधिकारी ने आगे बढ़ाए गए घाटे को सही तरीके से समायोजित किया था। अधिनियम की धारा 72 के अनुसार पहले के वर्षों में और यह पाए जाने पर कि उक्त घाटा आय से अधिक था, उन्होंने सही ही धारा 80–पी(2) के तहत किसी भी कटौती की अनुमति नहीं दी और अपीलीय सहायक आयुक्त के साथ–साथ ट्रिब्यूनल और उच्च न्यायालय ने विपरीत दृष्टिकोण अपनाने में गलती की।

13. सुश्री रामचन्द्रन द्वारा लागू किए गए वैधानिक निर्माण के सिद्धांत का धारा 80–पी की उप–धारा (1) में अभिव्यक्ति "सकल कुल आय" के अर्थ में कोई अनुप्रयोग नहीं है । अध्याय VI–ए के प्रयोजन के लिए धारा 80–बी(5) में उक्त अभिव्यक्ति को परिभाषित करने वाले स्पष्ट प्रावधान के मद्देनजर , धारा 80–पी में उक्त अभिव्यक्ति को अलग ढंग से समझने की कोई गुंजाइश नहीं है ।

16) हमने उपरोक्त निवेदनों पर विचार किया है।

17) शुरुआत में, यह इंगित करने की आवश्यकता है कि इन मामलों में, न्यायालय अधिनियम की धारा 80 एचएच के प्रावधानों से चिंतित है और इसलिए, उस विशेष प्रावधान में प्रयुक्त भाषा को ध्यान में रखा जाना चाहिए। जैसा कि ऊपर बताया गया है, धारा 80 एचएच की उप–धारा (1) निर्धारिती की कुल आय की गणना में "ऐसे मुनाफे और उसके 20 प्रतिशत के बराबर राशि के लाभ से कटौती" की अनुमति देती है। इस प्रकार, जहां तक इस प्रावधान के तहत स्वीकार्य कटौती का सवाल है तो यह 'लाभ और लाभ' से है। इस संदर्भ में पहला प्रश्न यह होगा: 'लाभ और प्राप्ति' अभिव्यक्ति का क्या अर्थ लगाया जाए? यहां हम पाते हैं कि 5 नवंबर, 2014 का संदर्भ आदेश 'लाभ और लाभ' और 'आय' के बीच सही अंतर बताता है। हम उक्त संदर्भ आदेश को उसकी संपूर्णता में पुन: प्रस्तुत करना चाहेंगे क्योंकि हम पाते हैं कि यह कानूनी स्थिति को स्पष्ट और संक्षिप्त रूप से दर्शाता है:

> "1. हम इन मामलों में आकलन वर्ष 1979–1980 और आकलन वर्ष 1980–1981 से चिंतित हैं। राजस्थान उच्च न्यायालय ने 17 मई, 2004 के आक्षेपित फैसले द्वारा आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 80–एचएच को मोतीलाल पेस्टिसाइड्स (आई) प्राइवेट लिमिटेड

बनाम आयकर आयुक्त, दिल्ली–द्वितीय (2000) 9 एससीसी 63 में इस न्यायालय का निर्णय के बाद जोड़ा । उच्च न्यायालय ने उसके समक्ष निम्नलिखित तर्क पर गौर किया:

"यह अत्यंत विनम्रतापूर्वक प्रस्तुत किया गया है कि 'लाभ और लाभ' की अवधारणा 'आय' की अवधारणा की तुलना में एक व्यापक अवधारणा है। निर्धारिती द्वारा बिक्री के आंकड़ों से किए गए वास्तविक खर्चों को 2 करने के बाद लाभ और लाभ/हानि की गणना की जाती है। इसमें कोई मूल्यह्रास और निवेश भत्ता शामिल नहीं है, क्योंकि माना जाता है कि ये वास्तव में निर्धारिती द्वारा किए गए खर्च नहीं हैं। हालाँकि, 'आय' शब्द मूल्यह्रास और निवेश भत्ते के कारण कटौती को ध्यान में रखता है। इसलिए, लाभ और लाभ शब्द 'आय' शब्द का पर्याय नहीं हैं।

हालाँकि, उच्च न्यायालय ने सही ढंग से महसूस किया कि वह इस न्यायालय के फैसले से बंधा हुआ है।

2. मोतीलाल पेस्टिसाइड्स (आई) प्रा. लिमिटेड (उपरोक्त) इस न्यायालय का एक निर्णय है जिसने आयकर अधिनियम की उसी धारा 80–एचएच की व्याख्या के संबंध में दिल्ली उच्च न्यायालय के निर्णय की पुष्टि की है। मूल्यांकन वर्ष भी वही मूल्यांकन वर्ष थे जो इन अपीलों में शामिल थे।

3. इस न्यायालय द्वारा निर्धारित कानून का प्रश्न यह है कि क्या, मामले के तथ्यों और परिस्थितियों पर, ट्रिब्यूनल यह मानने में सही था कि निर्धारिती आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 80–एचएच के तहत 3430035/– रु0 (तरल के सकल लाभ पर) कटौती का हकदार नहीं था । बल्कि आकलन वर्ष 1979–80 के लिए उससे प्राप्त शुद्ध आय पर था ?

4. इसके बाद, इस न्यायालय ने फैसले के पैरा 2 में धारा 80–एचएच और पैरा 3 में धारा 80–एम निर्धारित की । यह देखा जाएगा कि जहां धारा 80–एचएच अभिव्यक्ति "किसी भी लाभ और प्राप्त लाभ" का उपयोग करती है, वहीं धारा 80–एम "किसी भी आय" अभिव्यक्ति का उपयोग करती है। क्लॉथ ट्रेडर्स (पी) लिमिटेड बनाम में धारा 80–एम आयोजित की गई थी। सीआईटी (1979) 3 एससीसी 538, इसका मतलब यह है कि उस धारा के प्रयोजन के लिए, सकल कुल आय पर कटौती की अनुमति दी जानी है, न कि शुद्ध आय पर। डिस्ट्रीब्यूटर्स (बड़ौदा) प्राइवेट लिमिटेड में इसे खारिज कर दिया गया। लिमिटेड बनाम भारत संघ (1986) 1 एससीसी 43।

5. भगवती, जे. जो क्लॉथ ट्रेडर्स के मामले में पहले के फैसले में पक्षकार थे, उन्होंने डिस्ट्रीब्यूटर्स (बड़ौदा) मामले में फैसला सुनाया कि क्लॉथ ट्रेडर्स के मामले में स्पष्ट रूप से गलत निर्णय लिया गया था क्योंकि शब्द "कोई भी आय" संभवतः सकल कुल आय को संदर्भित नहीं कर सकता है, लेकिन संदर्भित किया गया है। केवल "शुद्ध आय" के लिए। इसके अलावा, डिस्ट्रीब्यूटर्स (बड़ौदा) मामले में कैम्बे इलेक्ट्रिक सप्लाई इंडस्ट्रियल कंपनी लिमिटेड बनाम में इस न्यायालय के फैसले का पालन किया गया। आयकर आयुक्त,

गुजरात–द्वितीय, अहमदाबाद (1978) 2 एससीसी 644 जिसका निर्णय आयकर अधिनियम की धारा 80–ई से संबंधित था। धारा 80 ई इस प्रकार है:–

"80 ई – कुछ कंपनियों के मामले में निर्दिष्ट उद्योगों से लाभ और लाभ के संबंध में कटौती– (1) उस कंपनी के मामले में जिस पर यह धारा लागू होती है, जहां कुल आय (इस के अन्य प्रावधानों के अनुसार गणना की जाती है) अधिनियम) में बिजली या किसी अन्य प्रकार की बिजली के उत्पादन या वितरण या पांचवीं अनुसूची में सूची में निर्दिष्ट किसी एक या अधिक वस्तुओं या चीजों के निर्माण, निर्माण या उत्पादन के व्यवसाय से जुड़े लाभ और लाभ शामिल हैं। कंपनी की कुल आय की गणना में, ऐसे मुनाफे और लाभ से आठ प्रतिशत के बराबर राशि की कटौती की अनुमति दी जाएगी।

(2) यह धारा लागू होती है

(ए) एक भारतीय कंपनी; या (बी) कोई अन्य कंपनी जिसने भारत के भीतर लाभांश (वरीयता शेयरों पर लाभांश सहित) की घोषणा और भुगतान के लिए निर्धारित व्यवस्था की है। लेकिन खंड (1) में निर्दिष्ट किसी भी भारतीय कंपनी, या खंड (बी) में निर्दिष्ट किसी अन्य कंपनी पर लागू नहीं होता है, यदि ऐसी भारतीय या अन्य कंपनी धारा 108 में निर्दिष्ट कंपनी है, जैसा कि पहले गणना की गई है । उप–धारा (1) के प्रावधानों को लागू करने पर पच्चीस हजार रुपये से अधिक नहीं होगा"।

6. यह देखा जाएगा कि इस अपील में विचाराधीन धारा यानी 80–एचएच के विपरीत, धारा 80–ई अभिव्यक्ति "कुल आय [इस अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार 5 की गणना के अनुसार]" का उपयोग करती है और आगे बढ़ती है धारा 80–ई के तहत कटौती के उद्देश्य से गणना किए गए किसी भी लाभ और लाभ के बारे में बात करना। वर्तमान मामले में यह देखा जाएगा कि उक्त शब्द धारा 80–एचएच में उनकी अनुपस्थिति के कारण स्पष्ट हैं, भले ही अभिव्यक्ति "लाभ और लाभ" धारा 80–ई में प्रयुक्त वही अभिव्यक्ति है।

7. मोतीलाल पेस्टिसाइड्स (सुप्रा) में पैराग्राफ 4 में यह निष्कर्ष कि धारा 80–एचएच और धारा 80–एम की भाषा एक ही है, प्रथम दृष्टया गलत है। वैचारिक रूप से, आयकर अधिनियम के तहत "कोई भी आय" और "मुनाफा और लाभ" अलग–अलग हैं ।

(धारा 80–एम को धारा 80–एए और एबी के साथ पढ़ें , धारा 80–टी जो "किसी भी आय" की बात करती है और धारा 28 जो "लाभ और लाभ से आय" की बात करती है, जिससे पता चलता है कि वैचारिक रूप से दोनों अभिव्यक्तियों को कानूनन अलग–अलग समझा जाता है।)

8. मोतीलाल पेस्टिसाइड्स (सुप्रा) में फैसले के पैराग्राफ 5 में, अपीलकर्ता की ओर से उपस्थित विद्वान वरिष्ठ वकील श्री राममूर्ति ने कहा कि क्लॉथ ट्रेडर्स और डिस्ट्रीब्यूटर्स (बड़ौदा) दोनों मामले केवल धारा 80–एम से संबंधित थे और इस न्यायालय के पास कोई मामला नहीं था । अधिनियम की धारा 80–एचएच के

संदर्भ में धारा 80–एबी के आवेदन पर विचार करने का अवसर । इस विवाद को निरस्त करते हुए न्यायालय ने एचएच सर राम वर्मा वी.सीआईटी (1994) सप्लिमेंट (1) एससीसी 473 में एक अन्य निर्णय का उल्लेख किया, जो निर्णय तत्कालीन नव अधिनियमित धारा 80–एए और 80–एबी से संबंधित था । ये दोनों धाराएं फिर से धारा 80–एम के तहत की गई कटौतियों से संबंधित हैं ; और धारा 80–टी जिसके साथ वह निर्णय संबंधित था, "लाभ और लाभ" के विपरीत "किसी भी आय" अभिव्यक्ति का उपयोग करती है। इसलिए, यह स्पष्ट होगा कि प्रथम दृष्टया वर्मा के मामले का "लाभ और लाभ" की अवधारणा से बहुत कम लेना–देना है जिसके साथ हम यहां चिंतित हैं। इन कारणों से, मोतीलाल कीटनाशकों (उपरोक्त) में फैसले की शुद्धता पर विचार करने के लिए एक उचित पीठ गठित करने के लिए मामलों को भारत के माननीय मुख्य न्यायाधीश के समक्ष रखा जाना चाहिए"।

18) हमने पहले ही संक्षेप में और मोटे तौर पर, अधिनियम की योजना के बारे में बताया है, जहां तक आय के आकलन का संबंध है, विशेष रूप से, अधिनियम के अध्याय IV में प्रदान की गई आय की गणना के संदर्भ में और इसकी तुलना उन कटौतियों से की है जो स्वीकार्य हैं। कुल आय की गणना करते समय अधिनियम के अध्याय VI–ए के तहत। वह योजना स्वयं एक ओर 'आय' की अवधारणा और दूसरी ओर 'लाभ और लाभ' की अवधारणा के बीच अंतर बताती है। जहां तक व्यवसाय या पेशे से 'लाभ और लाभ' शीर्षक के तहत आय की गणना का सवाल है , अधिनियम की धारा 28 में विभिन्न प्रकार की आय का उल्लेख है जो इस शीर्ष के तहत प्रभार्य हैं। इसलिए, उस प्रावधान में विशेष रूप से उल्लिखित सभी आय, जब किसी विशेष निर्धारिती द्वारा अर्जित की जाती हैं, तो निर्धारिती के लाभ और लाभ पर पहुंचने के लिए एकत्र किया जाना चाहिए। इसकी धारा 29 में 'आय' निकालने की विधि का उल्लेख है जिसकी गणना अधिनियम की धारा 30–43 डी में निहित प्रावधानों के अनुसार की जानी है। धारा 30–43 डी में विभिन्न प्रकार की कटौतियाँ शामिल हैं जो व्यय की प्रकृति या समान प्रकृति की हैं। इन प्रावधानों में स्वीकार्य कटौती प्रदान करने के बाद, कोई शुद्ध लाभ के आंकड़े पर पहुंचता है जो 'व्यापार या पेशे के लाभ और लाभ' के तहत शुद्ध आय बन जाएगा। इसके विपरीत, जैसा कि ऊपर बताया गया है, अधिनियम के अध्याय VI–A के तहत प्रोत्साहन के माध्यम से कुछ कटौतियाँ दी जाती हैं। निर्धारिती इन कटौतियों को उसमें निहित पात्रता शर्तों को पूरा करने पर अर्जित कर सकता है, भले ही वे निर्धारिती द्वारा किए गए किसी भी व्यय की प्रकृति में न हों। यहां, अधिनियम की धारा 80 ए में प्रावधान है कि निर्धारिती की कुल आय की गणना में, इस अध्याय के प्रावधानों के विषय के अनुसार, उसकी सकल कुल आय से धारा 80 सी से 80 यू में निर्दिष्ट कटौती की अनुमति दी जाएगी । जैसा कि ऊपर उल्लेख किया गया है, धारा 80 सी से 80 यू में अलग–अलग विषय शामिल हैं और एक विशेष अवधि के लिए कटौती का विशेष प्रतिशत भी निर्दिष्ट है। गौरतलब है कि धारा 80 ए स्वयं 'उसकी सकल कुल

आय से' अभिव्यक्ति का उपयोग करती है क्योंकि इसमें कहा गया है कि एक निर्धारिती को 'उसकी कुल कुल आय से' कटौती की अनुमति दी जानी है। इसके अलावा, धारा 80 सी से 80 यू तक अलग-अलग प्रावधान हैं, उस प्रतिशत का उल्लेख करते हुए जिस पर और किस अवधि के लिए एक विशेष कटौती स्वीकार्य है, यह भी निर्दिष्ट करता है कि ऐसी कटौती कैसे की जाएगी, अर्थात्, किस घटक की कटौती का विशिष्ट प्रतिशत। ये अनुभाग विभिन्न पैरामीटर प्रदान करते हैं. जहां तक धारा 80 एचएच का सवाल है, इसमें विशेष रूप से 'लाभ और लाभ' के 20% की दर से कटौती का उल्लेख है।

19) धारा 80 एचएच को धारा 80 ए के साथ पढ़ने से स्पष्ट रूप से पता चलेगा कि इस तरह की कटौती सकल लाभ और लाभ की होनी चाहिए, यानी, अधिनियम की धारा 30 से 43 डी में निर्दिष्ट आय की गणना करने से पहले। संदर्भ आदेश में डिवीजन बेंच द्वारा यह सही ढंग से बताया गया है कि मोतीलाल कीटनाशक मामले में, न्यायालय ने मैसर्स में दिए गए फैसले का पालन किया। क्लॉथ ट्रेडर्स (पी) लिमिटेड जो अधिनियम की धारा 80 एम के तहत एक मामला था, इस आधार पर कि धारा 80 एचएच और धारा 80 एम की भाषा समान है। यह आधार स्पष्ट रूप से गलत है क्योंकि दो प्रावधानों की भाषा भौतिक रूप से भिन्न है। इसलिए, हमारी सुविचारित राय है कि मोतीलाल कीटनाशकों का निर्णय ग़लत है। इसलिए, हम इस फैसले को खारिज करते हैं।

20) हम राजस्व के विद्वान वरिष्ठ वकील के इस तर्क को स्वीकार करने में असमर्थ हैं कि धारा 80 एबी , जिसे 1 अप्रैल, 1981 से वित्त (नंबर 2) अधिनियम, 1980 द्वारा डाला गया था, प्रकृति में स्पष्टीकरण है। यह संभावित प्रभाव से किया गया प्रावधान है क्योंकि संशोधन अधिनियम ही ऐसा कहता है। इसलिए, यह आकलन वर्ष 1979-80 और 1980-81 पर लागू नहीं हो सकता, जब इन आकलन वर्षों के बाद धारा 80 एबी को क़ानून की किताब में लाया गया था। यह स्थिति केन्द्रीय प्रत्यक्ष कर बोर्ड द्वारा जारी 22 सितम्बर 1980 के परिपत्र क्रमांक 281 को पढ़ने से ही स्पष्ट हो जाती है। यह परिपत्र अन्य बातों के साथ-साथ नई धारा 80 एए और 80 एबी जोड़ने के कारणों का वर्णन करता है । यह मैसर्स में निर्णय को संदर्भित करता है। क्लॉथ ट्रेडर्स मामले में उल्लेख किया गया है कि उपरोक्त धाराओं में निर्दिष्ट निर्देशों की गणना अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार शुद्ध आय के संदर्भ में की जाएगी (अध्याय VI ए के तहत कोई कटौती करने से पहले) और सकल राशि के संदर्भ में नहीं। हालाँकि, ऐसी आय, संबंधित वर्गों की अन्य आवश्यकताओं के अधीन है। इसके बावजूद, इस परिपत्र में यह भी स्पष्ट रूप से उल्लेख किया गया है कि यह 01 अप्रैल, 1981 से प्रभावी होगा। इस परिपत्र का निम्नलिखित भाग प्रासंगिक है:

"नई धारा 80 एबी 1 अप्रैल, 1981 से प्रभावी होगी, और तदनुसार मूल्यांकन वर्ष 1981–82 और उसके बाद के वर्षों के संबंध में लागू होगी। यह सावधानी से ध्यान दिया जाना चाहिए कि नई धारा 80 एबी, धारा 80 एए के विपरीत, नहीं होगी। कोई पूर्वव्यापी कार्रवाई हो।"

21) इस प्रकार, यह स्पष्ट है कि कानूनी स्थिति में परिवर्तन केवल धारा 80 एबी को शामिल करने और मूल्यांकन वर्ष 1981–82 से लागू होने के साथ ही लाया जाता है। इसके मद्देनजर, मैसर्स के मामले में निर्णय। राजस्व पर निर्भर कपड़ा व्यापारियों की कोई प्रासंगिकता नहीं रहेगी। इसी तरह, कोटागिरी इंडस्ट्रियल कोऑपरेटिव टी फैक्ट्री लिमिटेड के फैसले में पूरी तरह से अलग सवाल का फैसला किया गया, जिसे वहां से निकाले गए अंशों से समझा जा सकता है और इसका तत्काल मामले पर कोई लागू नहीं होगा।

22) परिणामस्वरूप, ये सभी अपीलें स्वीकार की जाती हैं।

अपीलें स्वीकृत

आर. सिंह