

मेसर्स. कलकत्ता कंपनी लि.

बनाम

आयकर आयुक्त, पश्चिम बंगाल

(एस.आर. दास, सी.जे., एन.एच. भगवती और

एम. हिदायतुल्लाह, जेजे.)

आयकर-भूमि-विकास करने वाली कंपनी का टैक्स-आंकलन- निर्धारिती द्वारा अपनाई गई और आयकर अधिकारी द्वारा स्वीकार की गई लेखांकन की व्यापारिक विधि-भवन विकास व्ययों के लिए अर्जित देयता, यदि संबंधित वर्ष में स्वीकार्य कटौती- भारतीय आयकर अधिनियम (XI 1922), एस. आईओ (आई)।

अपीलकर्ता कंपनी भूमि-विकास व्यवसाय चलाती थी और विकास के बाद लाभ पर जमीन बेच दी। जमीन बेचने से पहले न तो विकास किया गया और न ही बिक्री के समय संपूर्ण बिक्री मूल्य नकद में प्राप्त हुआ। संबंधित लेखांकन वर्ष में अपीलकर्ता कई भूखंड बेचे और बिक्री मूल्य का एक हिस्सा प्राप्त किया, लेकिन चूंकि इसने व्यापारिक पद्धति में अपने खाते बनाए रखे तो इसने पूरे हिस्से में प्रविष्टि किया प्राप्य मूल्य, अर्थात्, रु. 43,692 हालांकि केवल क्रेडिट पक्ष में रु. 29,392 वास्तव में प्राप्त किया गया था और रु 24,809 राशि बिक्री के कार्यों में शामिल शर्तों के अनुसार, इसके विकास के लिए अनुमानित व्यय, छह महीने के भीतर पूरा करने के लिए किया गया, डेबिट की गई थी, हालांकि इसका कोई भी हिस्सा वास्तव में उस वर्ष के दौरान खर्च नहीं किया गया था। अपीलकर्ता ने 24,809 रु रुपये की उक्त राशि मूल्यांकन के दौरान इसके व्यवसाय के लाभ और लाभ की गणना में कटौती का दावा किया। आयकर अधिकारी ने अपीलकर्ता द्वारा अपनायी गई लेखांकन पद्धति को स्वीकार करते हुए, इस आधार पर दावा अस्वीकार कर दिया की वास्तव में कोई खर्च नहीं किया गया था और अनुमान केवल संभावित था। अपीलीय सहायक आयुक्त के साथ-साथ आयकर अपीलीय

न्यायाधिकरण ने आयकर अधिनियम की धारा 66;1 द्वा के तहत एक संदर्भ पर अपील और उच्च न्यायालय पर अस्वीकृति की पुष्टि की जो अपीलकर्ता के विरुद्ध निर्धारित की गयी थी। सवाल यह था कि क्या कटौती का जो दावा किया गया था वो प्रश्नाधीन वर्ष में कानूनी रूप से स्वीकार्य व्यय था।

अभिनिर्धारित किया गया कि अपीलकर्ता द्वारा बिक्री के कार्यों के तहत जो दायित्व लिया गया था वह एक उपाजित दायित्व था न कि कोई आकस्मिक 1; हालाँकि छह महीने का समय अनुबंध का सार नहीं था। उसने जो वचन दिया था वह शर्तों के बिना और पूर्ण था और दायित्व को बिक्री के कार्यों के निष्पादन पर अर्जित माना जाना चाहिए, हालाँकि इसे भविष्य की तारीख में निर्वहन किया जाना था।

केशव मिल्स लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त, बॉम्बे, 1953, एस.सी.आर. 1950, संदर्भित।

पीटर मर्चेट लिमिटेड बनाम स्टेडफोर्ड (कर निरीक्षक), (1948) 30 टी.सी. 496 प्रतिष्ठित।

लेखांकन की व्यापारिक प्रणाली के तहत डेबिट के प्रयोजनों के लिए ऐसी देनदारी का अनुमान लगाने में कठिनाई किसी अर्जित देनदारी को सशर्त मानने का कोई आधार नहीं हो सकती है, क्योंकि आयकर अधिकारियों के लिए इसे ध्यान में रखते हुए मामले की सभी परिस्थितियों के लिए उचित अनुमान लगाना हमेशा खुला रहता है।

आयकर गोल्ड कोस्ट सेडेक्शन ट्रस्ट लिमिटेड बनाम हम्फ्री (निरीक्षक) कर), 1948, ए.सी. 459, संदर्भित।

इसलिए, स्वीकृत वाणिज्यिक अभ्यास और व्यापारिक सिद्धान्तों के संबंध में, अनुमानित कटौति भले ही किसी विशिष्ट प्रावधान की धारा 10(2) के अन्तर्गत नहीं आती हो, निश्चित रूप से अन्तर्गत धारा 10(1) में स्वीकार्य कटौति थी, अधिनियम में

इसके विरुद्ध कोई व्यक्ति या निहित निषेध नहीं है और परिणामस्वरूप, प्रश्न का उत्तर सकारात्मक में दिया जाना चाहिए।

बद्रीदास डागा बनाम आयकर आयुक्त, (1958) 34 आई.टी.आर 10; रसेल बनाम टाउन एंड काउंटी बैंक लिमिटेड, (1888), 13 ऐप। कैस. 418; गेशम लाइफ एश्योरेंस सोसायटी शैलियाँ, (1892) 3 टी.सी. 185; पांडिचेरी रेलवे कंपनी लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त, मद्रास, (1913) एल.आर. 58 आई.ए. 239 और आयकर आयुक्त वी. चिटनवीस, (1932) एल.आर. 59 आई.ए. 290, संदर्भित।

सिविल अपीलीय क्षेत्राधिकार: सिविल अपील संख्या 213/1955।

कलकत्ता उच्च न्यायालय के आई.टी.आर नम्बर 34/1955 को 26 जून, 1953 के फैसले और आदेश के खिलाफ अपील।

ए.वी. विश्वनाथ शास्त्री, एन.सी. तालूकदार और सुकुमार घोष अपीलकर्ता की ओर से।

कै.एन राजागोपाल शास्त्री और डी. गुप्ता, प्रतिवादी के लिए।

12 मई, 1959 को न्यायालय का निर्णय जस्टिस भगवती द्वारा सुनाया गया।

यह अपील प्रमाण पत्र संविधान की धारा 135 व धारा 66 ए(2) के अन्तर्गत के साथ यह सवाल उठाती है कि क्या अपीलकर्ता लाभ और प्राप्ति की गणना में 24,809 रु आकलन वर्ष 1948-49 में कटौति का हकदार था।

अपीलकर्ता भूमि और संपत्ति का सौदा करता है और भूमि विकास का व्यवसाय करता है और उक्त व्यवसाय के दौरान, व भूमि खरीदता है, उसे विकसित करता है ताकि उसे भवन निर्माण के लिए उपयुक्त बनाया जा सके और उसे भूखंड के लाभ पर बेच देता है। मुख्यतया किये गये विकास कार्य सड़के बनायीं जानी, जल निकासी व्यवस्था प्रदान की जानी और स्ट्रीट लाइटें लगाईं जानी हैं और इन्हे तब तक बनाया

रखा जाना है तब तक कि नगर पालिका इसे अपने कब्जे में नहीं ले लेती है। संपूर्ण विकास भूमि बेचने से पहले नहीं किया जाता है, न ही संपूर्ण बिक्री का मूल्य बिक्री के समय नकद में प्राप्त होता है। अपनाई जाने वाली प्रक्रिया यह है कि जब कोई प्लॉट बेचा जाता है, तो खरीददार खरीद मूल्य का लगभग 25 प्रतिशत नकद में भुगतान करता है और शेष राशि को 10 वार्षिक किस्तों में एक निश्चित दर पर ब्याज के साथ भुगतान करने का वचन देता है, जिसे वह उस शुल्क लगाकर सुरक्षित करता है। अपीलकर्ता ने अपनी बारी में बिक्री की तारीख से 6 महीने के भीतर विकास को पूरा करने का वचन देता है, लेकिन यह समय अनुबंध का सार नहीं है और अपीलकर्ता उचित समय के भीतर विकास को पूरा करने का वचन देता है। उपक्रम को बिक्री विलेख में ही शामिल किया गया है, जबकि धरोहर राशि क्रेता द्वारा एक अलग दस्तावेज के माध्यम से दी गयी है।

मूल्यांकन वर्ष 1948-49 से संबंधित लेखांकन वर्ष में अपीलकर्ता ने कई भूखंड बेचे और ऊपर उल्लिखित योजना के अनुसार खरीदारों से बिक्री मूल्य का एक हिस्सा प्राप्त किया। अपीलकर्ता अपने खातों को व्यापारिक पद्धति से रखता है जिसके तहत वास्तव में प्राप्त नहीं किया गया धन, लेकिन केवल इस आधार पर प्राप्त माना जाता है कि यह देय था और प्राप्य था, इसे क्रेडिट पक्ष में खाते की पुस्तकों में दर्ज किया जाता है। भले ही अपीलकर्ता को पूरी कीमत अर्थात् रु. 43,692 प्राप्त नहीं हुई। लेकिन अपीलकर्ता द्वारा अपने खाते की किताबों के क्रेडिट पक्ष में उस संपूर्ण राशि को दर्ज किया गया, जो लेखांकन वर्ष के दौरान बेची गई भूमि की पूरी बिक्री कीमत का प्रतिनिधित्व करती है, हालांकि केवल 29,392 रुपये की राशि वास्तव में क्रेता से नकद प्राप्त हुए और शेष रु. 14,300 क्रेता द्वारा भुगतान किए गए अवैतनिक शेष को दर्शाया गया है जिसका भुगतान उक्त भूमियों पर प्रभार सृजित करके तथा प्रभार विलेख के अंतर्गत खाते के वर्ष में प्राप्त या प्राप्य ब्याज द्वारा सुरक्षित किया गया था। हालांकि

सम्पूर्ण राशि कुल 43,692 रु. अपीलकर्ता द्वारा अपनाई गई लेखांकन की व्यापारिक प्रणाली के अनुसार खाते की पुस्तकों में जमा किया गया था।

जहाँ तक बिक्री के कार्यों की शर्तों के तहत अपीलकर्ता ने बिक्री की तारीख से छह महीने के भीतर विकास करने का वचन दिया था, जिसकी अनुमानित राशि 24,809 रुपये उन भूखंडों के संबंध में जो उस वर्ष के दौरान बेचे गए इन आधारों पर खर्च दिखाये गये और खाते की पुस्तकों में इस आधार पर डेबिट किये गये कि भूखंडों के संबंध में किए जाने वाले विकास के लिए व्यय के रूप में 24,809 रुपये की राशि को इस आधार पर अपने खाते की पुस्तकों में डेबिट किया गया कि उक्त रुपये की राशि के लिए देयता वास्तव में उत्पन्न हुए थे, अपीलकर्ता उन सुविधाओं को प्रदान करने के लिए बाध्य था जो उसने करने का बीड़ा उठाया था, भले ही उस राशि का कोई भी हिस्सा उस वर्ष के दौरान वास्तव में किए गए किसी भी व्यय का प्रतिनिधित्व नहीं करता हो।

वर्ष 1948-49 के आयकर निर्धारण के दौरान, अपीलकर्ता ने रुपये की उक्त राशि की कटौती का दावा किया। इसके व्यवसाय के लाभ और लाभ की गणना में 24,809 रु. आयकर अधिकारी ने उस दावे को इस आधार पर अस्वीकार कर दिया कि खर्च वास्तव में खाते के वर्ष में नहीं किया गया था और इस आधार पर भी कि अनुमान उन वास्तविक खर्चों पर आधारित साबित नहीं हुआ था जो कंपनी भविष्य में इस उद्देश्य के लिए खर्च करती। अपील पर अपीलीय सहायक आयुक्त ने आईटीओ द्वारा अनुमति न दिए जाने की पुष्टि इस आधार पर कि अभी तक कोई उपार्जित देनदारी नहीं है और आगे इस आधार पर कि चूंकि विकास भविष्य में किया जाएगा, मौजूदा कीमतों पर अनुमानित व्यय की अनुमति नहीं दी जा सकती है।

आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण के समक्ष अपीलकर्ता द्वारा दी गई अपील पर, न्यायाधिकरण ने माना कि यह किसी भी तरह से निश्चित नहीं था कि जब विकास

किया जाएगा तो वास्तविक लागत क्या होगी और हालांकि अपीलकर्ता ने कुछ विकास करने का बीड़ा उठाया था, यह खर्चों को तभी ध्यान में रख सकता है जब खर्च वास्तव में किए गए हों। तदनुसार, ट्रिब्यूनल ने अपील खारिज कर दी।

इसके बाद अपीलकर्ता ने ट्रिब्यूनल के समक्ष एक आवेदन किया जिसमें आयकर अधिनियम की धारा 66(1) के तहत इसके आदेश से उत्पन्न होने वाले कानून के कुछ प्रश्न पर उच्च न्यायालय को संदर्भित करने की मांग की गई। ट्रिब्यूनल ने एक मामला दर्ज किया और निर्णय के लिए निम्नलिखित प्रश्न को उच्च न्यायालय के पास भेज दिया:-

“क्या ऊपर बताए गए तथ्यों और परिस्थितियों के आधार पर, 24,809 रुपये की राशि को कानूनी तौर पर विचाराधीन वर्ष के खर्च के रूप में अनुमति दी जा सकती है”

ट्रिब्यूनल द्वारा दिये गए मामले के बयान की उच्च न्यायालय ने कड़ी आलोचना यह कहते हुए की:-

“दुर्भाग्य से, अधिकारियों द्वारा प्रश्न का बर्ताव कुछ हद तक सारांश चरित्र का रहा है, शायद इसलिए क्योंकि यह सतही रूप में उनके सामने उठाया गया था और तर्क दिया गया था। लेकिन अगर ऐसा मामला था, तो भी शायद ही कोई हो न्यायाधिकरण के लिए यह समझने में असफल होना कि कम से कम किन तथ्यों को खोजने और बताने की आवश्यकता है। मामले का विवरण अधूरा और नगण्य है और इस सत्र के दौरान हमें जिन अधिकांश बयानों से निपटना है, उनमें शायद ही किसी मामले की कोई गंभीरता से उपस्थिति है कहा गया है”

उपरोक्त टिप्पणियों के बावजूद, उच्च न्यायालय ने प्रश्न पर विचार किया और अपीलकर्ता के विद्वान वकील द्वारा उसके समक्ष प्रस्तुत किए गए तर्कों पर विस्तृत रूप से विचार करने के बाद प्रश्न का नकारात्मक उत्तर दिया। हालांकि, अपीलकर्ता द्वारा किए

गए एक आवेदन पर, उच्च न्यायालय ने संविधान के अनुच्छेद 135 के तहत अपेक्षित प्रमाण पत्र प्रदान किया जिसके अनुसार इस न्यायालय में अपील की जानी चाहिए इसीलिए यह अपील की गयी।

इस अपील में हमारे निर्धारण के लिए वास्तव में जो प्रश्न उठता है वह यह है कि क्या इस तथ्य को ध्यान में रखते हुए कि अपीलकर्ता की लेखांकन पद्धति, अर्थात् व्यापारिक पद्धति को आयकर अधिकारी द्वारा स्वीकार कर लिया गया था और खाते की पुस्तकों में दिखाई देने वाली प्राप्तियों को शामिल किया गया था। प्रश्नगत भूखंडों की बिक्री मूल्य का अवैतनिक शेष, अपीलकर्ता द्वारा उन प्राप्तियों को अर्जित करने के लिए ली गई देनदारी की राशि में कटौती की जानी थी, भले ही लेखांकन वर्ष के दौरान उसके द्वारा वास्तविक संवितरण नहीं किया गया हो। दूसरे शब्दों में कहें तो, प्रश्न यह था कि क्या इस तथ्य को ध्यान में रखते हुए कि 43,692 रुपये की राशि को खाते की किताबों में क्रेडिट पक्ष में दर्ज किया गया था, भले ही यह वास्तव में प्राप्त धन नहीं था, बल्कि केवल इस आधार पर प्राप्त धन माना गया था कि यह देय और प्राप्य था, 24,809 रुपये की राशि जिसे अपीलकर्ता की देनदारी होने के कारण उन प्राप्तियों को अर्जित करने के लिए इसके द्वारा किए गए शुल्क को अपीलकर्ता के कर योग्य लाभ और लाभ का निर्धारण करने में कटौती की जानी चाहिए डेबिट के रूप में दर्ज किया गया था।

लेखांकन की व्यापारिक प्रणाली सर्वविदित है और इस पद्धति को केशव मिल्स लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त, बॉम्बे ⁽¹⁾[1953] एस.सी.आर. 950, 958) के मामले में इस न्यायालय के एक फैसले में समझाया गया है।

“यह प्रणाली जो देय है उसे क्रेडिट में लाती है, तुरंत यह कानूनी रूप से देय हो जाती है और वास्तव में प्राप्त होने से पहले और यह उस राशि को डेबिट व्यय में लाती है जिसके लिए कानूनी दायित्व वास्तव में वितरित होने से पहले खर्च किया गया है”

अपीलकर्ता के 24,809 रुपये की राशि की कटौती का दावा सभी प्राधिकारियों द्वारा इस आधार पर अस्वीकार कर दिया गया था कि वास्तव में खाते के वर्ष में व्यय नहीं किया गया, यह किसी भी तरह से निश्चित नहीं था कि जब विकास किया जाएगा तो वास्तविक लागत क्या होगी और अभी तक कोई देय देनदारी नहीं थी लेकिन अपीलकर्ता द्वारा आकस्मिक दायित्व लिया गया, भले ही उपक्रम को बिक्री के कार्यों में शामिल किया गया था।

अपीलीय सहायक आयुक्त के आदेश से प्रतीत होता है कि अपीलकर्ता द्वारा किए जाने वाले निम्नलिखित घटनाक्रम थे -

“कन्वेयंस डीड में एक शर्त थी कि अपीलकर्ता क्रेता के साथ अनुबंध करता है कि अपीलकर्ता सड़कों, नालियों का निर्माण पूरा करेगा, सड़कों के दोनों किनारों पर उपयुक्त पक्की सतह नालियां प्रदान करेगा और रोशनी की व्यवस्था भी करेगा। उक्त सड़कें और उक्त सड़कों, नालियों, लाइटों का तब तक रखरखाव करेगा जब तक कि इन्हें नगर पालिका द्वारा अपने अधिकार में नहीं ले लिया जाता

“सड़कों, नालियों आदि के प्रावधान के अलावा, विलेख निचली भूमि को भरने का प्रावधान करता है और कन्वेयंस डीड में एक उपधारा है जो दर्शाता है कि अपीलकर्ता को अपने खर्च पर निचली भूमि और टैंक को मिट्टी से भरकर सड़कों के स्तर तक समान लाना होगा।”

इस उपक्रम को बिक्री के विलेख के कार्यों में शामिल किया गया था, इसलिए निश्चित रूप से आवेदक द्वारा उन कार्यों की तारीख से 6 महीने के भीतर इन विकासों को पूरा करने का दायित्व लिया गया था। समय निश्चित रूप से संविदा का सार का नहीं था और इसलिए अपीलकर्ता उचित समय के भीतर उस वचन को पूरा करने के लिए स्वतंत्र था। हालाँकि, इसके द्वारा वचन को पूरा करने से किसी भी तरह से मुक्त

नहीं किया और खरीदार उचित कार्यवाही करके उस दायित्व को लागू करने की स्थिति में था।

राजस्व की ओर से पीटर मर्चेट लिमिटेड बनाम स्टेडफोर्ड (कर निरीक्षक) ⁽¹⁾ (1948) 30 टी.सी. 496 के मामले पर भरोसा रखा गया था जिसमें वास्तविक यानी, कानूनी दायित्व, जो कटौती योग्य है, और एक दायित्व जो भविष्य या आकस्मिक है, के बीच अंतर किया गया था और जिसके लिए कोई कटौती नहीं की जा सकती। उस मामले के तथ्य यह थे कि कंपनी, जो फैक्ट्री कैंटीन के प्रबंधन का व्यवसाय करती थी, ने कैंटीन में इस्तेमाल होने वाले क्रॉकरी, कटलरी और बर्तनों को उनकी मूल मात्रा और गुणवत्ता में बनाए रखने के लिए एक फैक्ट्री मालिक के साथ अनुबंध किया था, जिन्हें हल्के उपकरण के रूप में जाना जाता है। प्रतिस्थापन की लागत निश्चित रूप से मुनाफे की गणना में एक उचित कटौती थी, साथ ही अनुबंध की समाप्ति पर कमी के मूल्य के निपटान में कारखाने के मालिक को भुगतान की गई कोई भी राशि थी। युद्ध और अन्य परिस्थितियों के कारण कुछ मामलों में कंपनी के लिए प्रतिस्थापन प्राप्त करना असंभव या अव्यवहारिक था, और उन मामलों में कारखाने के मालिकों के साथ अनुबंध के तहत दायित्वों को अभी भी पूरा किया जाना बाकी था। वर्ष के खातों में प्रतिस्थापन पर वास्तव में खर्च की गई राशि और उपकरण उपलब्ध होने पर कंपनी जो खर्च करने के लिए उत्तरदायी थी, दोनों में कटौती की गई थी। कंपनी ने दावा किया कि वह मौजूदा कीमतों पर अपने लाभ की मात्रा की गणना आवश्यक उपकरण उपलब्ध होते ही प्रतिस्थापन को प्रभावित करने की देनदारी करने में कटौती करने की हकदार है। पूर्व राशि को कटौती के रूप में अनुमति दी गई थी, और बाद में अपीलिय न्यायालय द्वारा अपने निर्णय में निचली अदालत के निर्णय को पलटते हुए निर्धारित किया कि राशि की कटौती नहीं की जा सकती है।

निर्णय का आधार यह था कि संविदा के तहत वास्तविक दायित्व आकस्मिक नहीं था, क्योंकि कंपनी के दायित्व ऐसे नहीं थे कि उस पर मौजूदा कीमतों पर प्रतिस्थापन की

लागत के लिए मुकदमा किया जा सके, बल्कि केवल संविदा के उल्लंघन के लिए संभावित नुकसान के लिए मुकदमा चलाया जा सके। फैक्ट्री मालिक द्वारा संविदा के तहत दावा करने की स्थिति में, और चूंकि ऐसा दावा किए जाने तक कोई कानूनी दायित्व उत्पन्न नहीं हो सकता है, इसलिए दायित्व को आकस्मिक माना जाना चाहिए और कटौती योग्य नहीं होना चाहिए।

उपरोक्त से यह स्पष्ट है कि उस मामले के तथ्यों और परिस्थितियों पर न्यायालय ने माना कि यह एक उपार्जित देनदारी नहीं थी, बल्कि केवल एक आकस्मिक देनदारी थी और यदि ऐसा होता तो केवल वास्तव में खर्च की गई राशि में कटौती की जा सकती थी, न कि उन पर जो कि कंपनी भविष्य में खर्च करने के लिए उत्तरदायी थी।

साइमन ने अपने "आय-कर", द्वितीय संस्करण, द्वितीय खंड, पेज नं. 204 में उपार्जित देयता कैंप्शन के तहत ऊपर उल्लिखित मामले का हवाला देते हुए निम्नानुसार देखी गई है -

“हालांकि, ऐसे मामलों में, जहां वास्तविक देनदारी मौजूद है, जैसा कि उपार्जित खर्चों के मामले में कटौती स्वीकार्य है ; और यह इस तथ्य से प्रभावित नहीं है कि देनदारी की राशि और कटौती को बाद में परिवर्तित करना होगा। एक देनदारी, जिसकी राशि आयकर उद्देश्यों के लिए कटौती योग्य है, वह है जो कटौती के समय वास्तव में विद्यमान है, और पीटर मर्चेन्स लिमिटेड बनाम स्टेडफोर्ड (कर निरीक्षक) में अर्जित देयता के प्रकार से अलग है, हालांकि अकाउंटेंसी सिद्धांतों पर स्वीकार्य, आयकर के प्रयोजन के लिए कटौती योग्य नहीं है।”

ऊपर दिए गए अवलोकनों के आलोक में हमारे सामने मौजूद प्रश्न पर विचार करते हुए हमें यह निर्धारित करना होगा कि प्रश्नगत भूमि के विकास के संबंध में

अपीलकर्ता द्वारा ली गई देनदारी की प्रकृति क्या थी, क्या यह एक उपार्जित देनदारी थी या वह जो भविष्य में किसी निश्चित घटना के घटित होने पर निर्भर था।

इसमें कोई संदेह नहीं है कि कार्यान्वित करने का उपक्रम की तारीखों से छह महीने के भीतर विकास बिक्री के कार्यों को उसमें शामिल किया गया था और वह वचन बिना शर्त था, अपीलकर्ता खुद को इसे पूरा करने के लिए पूरी तरह से बाध्य था। यह किसी शर्त के पूरा होने या किसी घटना के घटित होने पर निर्भर नहीं था, एकमात्र शर्त यह थी कि इसे छह महीने के भीतर इस तथ्य को ध्यान में रखते हुए कि, समय संविदा का सार नहीं है, उपयुक्त समय में पूरा किया जाना था। मामले की परिस्थितियों में जो भी उचित समय माना जा सकता है, उस समय सीमा की स्थापना ने उस उपक्रम को पूरा करने के लिए कोई शर्त निर्धारित नहीं की थी और उपक्रम पूर्ण शर्तों पर था। यदि उस उपक्रम ने अपीलकर्ता पर कोई दायित्व आयात किया है तो दायित्व बिक्री के कार्यों की तारीखों पर पहले ही अर्जित हो चुका था, हालांकि उस दायित्व को भविष्य की तारीख में चुकाया जाना था। इस प्रकार यह एक अर्जित देनदारी थी और इसके निर्वहन में होने वाला अनुमानित व्यय व्यवसाय के लाभ और लाभ से बहुत अच्छी तरह से काटा जा सकता था।

चूंकि लेखांकन वर्ष के दौरान इस प्रकार उपार्जित देनदारी को भविष्य की तारीख में चुकाया जाना था, उस देनदारी के निर्वहन में खर्च की जाने वाली राशि का अनुमान लगाना होगा ताकि लेखांकन की व्यापारिक प्रणाली के तहत राशि को डेबिट किया जा सके। इससे पहले कि यह वास्तव में वितरित किया गया था।

उसके अनुमान में कठिनाई फिर से एक अर्जित देनदारी को सशर्त देनदारी में परिवर्तित नहीं करेगी, क्योंकि मामले की सभी परिस्थितियों को ध्यान में रखते हुए उसके उचित अनुमान पर पहुंचने के लिए संबंधित आयकर अधिकारियों के लिए यह हमेशा खुला है। ऐसा किया जा सकता है, यह गोल्ड कोस्ट सिलेक्शन ट्रस्ट लिमिटेड

बनाम हम्फ्री (कर निरीक्षक) (1) द्वारा दर्शाया गया है, जहां एक विशेष संपत्ति जिसे वाणिज्यिक अर्थों में तुरंत वसूल नहीं किया जा सकता था, उसे आयकर उद्देश्यों के लिए पैसे में इसकी प्राप्ति के वर्ष में मूल्यांकित किया गया था। और इसे विस्काउंट साइमन द्वारा देखा गया था-

“मुझे ऐसा लगता है कि यह कहना सही नहीं है कि किसी संपत्ति, जैसे कि शेयरों के इस ब्लॉक, का मूल्यांकन इसकी प्राप्ति का वर्ष में आयकर उद्देश्यों के लिए पैसे में नहीं किया जा सकता है, क्योंकि व्यावसायिक दृष्टि से इसे तुरंत साकार नहीं किया जा सकता। यह कहने का कोई कारण नहीं है कि इसका मूल्यांकन करने में असमर्थ है, हालांकि, यदि इसकी प्राप्ति तुरंत नहीं हो सकती है, तो यह एक कारण हो सकता है कि उचित समय की अनुमति देने के लिए पिछली तारीख में इसके खिलाफ निर्धारित धन का आंकड़ा कम किया जाना चाहिए। यदि मान लीजिए, उदाहरण के लिए, करदाता को संपत्ति प्रदान करने वाले संविदा में एक शर्त शामिल थी कि परिसंपत्ति को हस्तांतरित व्यक्ति द्वारा पांच साल तक वसूल नहीं किया जाना चाहिए, और यदि उस समय से पहले इसे वसूल करने का प्रयास किया गया था, तो इसमें मौजूद संपत्ति हस्तान्तरणकर्ता को वापस कर दी जानी चाहिए। इससे प्राप्त होने पर परिसंपत्ति का मूल्य गंभीर रूप से कम हो सकता है, लेकिन यह कहने का कोई कारण नहीं है कि प्राप्त होने पर इसका कोई मूल्य नहीं माना जाना चाहिए। जैसा कि मुझे लगता है कि आयुक्तों को, यह तय करते समय कि संपत्ति का प्रतिनिधित्व करने के लिए कितना पैसा लिया जाना चाहिए, सभी परिस्थितियों को ध्यान में रखते हुए अपीलकर्ता के खातों की अवधि के अंत में एक उचित धन मूल्य तय करना चाहिए।”

जैसा कि लेखांकन वर्ष के दौरान प्राप्त परिसंपत्तियों के मामले में होता है, जिसे वाणिज्यिक अर्थों में तुरंत वसूल नहीं किया जा सकता है, इसलिए इसलिए उन देनदारियों के मामले में जो लेखांकन वर्ष के दौरान पहले ही उपार्जित हो चुकी हैं, हालांकि उन्हें बाद की तारीख तक चुकाना नहीं पड़ सकता है। सभी परिस्थितियों को

ध्यान में रखते हुए लेखांकन अवधि की तारीख के अंत में उस देनदारी का उचित धन मूल्य तय करने के लिए आयकर अधिकारियों के लिए यह हमेशा खुला रहेगा और निर्धारिती द्वारा दिए गए खर्चों के अनुमान की मामले के सभी तथ्यों और परिस्थितियों को ध्यान में रखते हुए जांच की जाएगी।

इसलिए, उच्च न्यायालय स्पष्ट रूप से गलती में था जब यह कहा गया:-

“मेरी राय में मामले की सभी परिस्थितियों को देखते हुए, यह माना जाना चाहिए कि बिक्री-मूल्य की राशि, जो नकद में प्राप्त नहीं हुई, प्राप्त हुयी मानी जायेगी और निर्धारिती ने प्राप्तियां उपार्जित करने के उद्देश्य से जमीन देने के अलावा एक वादे से ज्यादा कुछ खर्च नहीं किया था। चूंकि पूरी राशि वास्तव में खाते के वर्ष में वादा किए गए व्यय के पहले और बिना प्राप्त की गई थी, इसलिए वर्ष की ऐसी प्राप्तियों से किसी भी व्यय की कटौती की अनुमति देने का कोई सवाल ही नहीं उठता है।”

अनुमानित व्यय जो कि उस विधिवत दायित्व का निर्वहन करने के लिए अपीलार्थी द्वारा किया गया और और बिक्री के कार्यों में शामिल किया गया था, अपीलार्थी द्वारा अपनाई गई लेखांकन की व्यापारिक प्रणाली के अनुसार कटौती की जा सकती है और आयकर अधिकारी द्वारा स्वीकार की जा सकती है, क्या आयकर अधिनियम में ऐसा कुछ है जो इस डेबिट को मुनाफे की गणना में कटौती के रूप में अनुमति देने से रोकेगा और अपीलकर्ता के व्यवसाय का लाभ? ऐसा प्रतीत होता है कि अपीलकर्ता ने आयकर अधिनियम की धारा 10(2)(अ) के तहत अपने व्यवसाय के प्रयोजनों के लिए निर्धारित व्यय के माध्यम से इस कटौती का दावा किया था। उस प्रावधान की व्याख्या करते हुए, उच्च न्यायालय यह मानने के लिए इच्छुक था, हालांकि उसने इस प्रश्न का निर्णय नहीं किया था, कि इस हद तक कि एक निश्चित दायित्व अर्जित किया गया था, जिसके बारे में सभी प्रारंभिक कार्यवाही जिसके कारण दायित्व का संचय एक निष्कर्ष के रूप में हुआ था, पहले ही हो चुका था। हालांकि वास्तविक

संवितरण अभी तक नहीं हुआ था, धारा 10(2)(XV) अर्जित देनदारियों को कवर करेगा, हालांकि राशि वास्तव में इस आधार पर खर्च नहीं की गई होगी कि देनदारी निश्चित है, राशि उतनी ही अच्छी थी जैसा कि खर्च किया गया है और उस आधार पर डेबिट के लिए खंड में जगह होगी जो लेखांकन की व्यापारिक प्रणाली के तहत उचित डेबिट हैं। हालाँकि, इसने वर्तमान मामले को इस आधार पर अलग कर दिया कि यहाँ दायित्व एक अस्थायी दायित्व था, जिसकी माप अपीलकर्ता की इच्छा पर निर्भर करती थी और जिसका निर्वहन केवल एक वादे पर निर्भर करता था और खर्च पूरी तरह से बड़े पैमाने पर थे और विकास कार्य अपने आप में इतना ही है।

हालाँकि, इस प्रश्न के अलावा कि क्या आयकर अधिनियम की धारा 10(2)(XV) वर्तमान मामले के तथ्यों पर लागू होगी, हमारी राय में, मामला आयकर अधिनियम की धारा 10(1) के दायरे में है। यहां अपीलकर्ता का मूल्यांकन उसके व्यवसाय के लाभ और लाभ के संबंध में किया जा रहा है और व्यवसाय के लाभ और लाभ का निर्धारण तब तक नहीं किया जा सकता जब तक कि वह खर्च या दायित्व जो उपगत हुये हैं और प्राप्तियों के विरुद्ध पूरा नहीं करता है। वाक्यांश "लाभ और मुनाफा" को उसके व्यावसायिक अर्थ में समझा जाना चाहिए और ऐसे लाभ और लाभ की कोई गणना तब तक नहीं की जा सकती जब तक कि प्राप्तियां उपार्जित करने के उद्देश्य से जो व्यय आवश्यक है, उसमें से कटौती न की जाए-चाहे व्यय वास्तव में किया गया हो या इसके संबंध में देनदारी उपार्जित हो गई है, भले ही इसे भविष्य की किसी तारीख पर चुकाना पड़ सकता है। जैसा कि रसेल बनाम टाउन एंड काउंटी बैंक लिमिटेड (1888) 13 एप.कैस 418, 424) में लॉर्ड हर्शल ने बताया था:-

“शुल्क 'लाभ या लाभ के शेष की पूरी राशि से कम की राशि व्यापार, निर्माण, साहसिक कार्य चिंता, पर लगाया जाना चाहिए' और मुझे ऐसा प्रतीत होता है कि उस भाषा का तात्पर्य इस उद्देश्य से है कि लाभ के संतुलन पर पहुंचने के लिए प्राप्तियों को उपार्जित करने के प्रयोजनों के लिए आवश्यक सभी खर्चों में से कटौती की जानी चाहिए,

अन्यथा आप वास्तव में लाभ के संतुलन पर नहीं पहुंच पाएंगे, अन्यथा आप निश्चित नहीं होते और निश्चित नहीं कर सकते कि लाभ जैसी कोई चीज है या नहीं। किसी व्यापार या व्यवसाय का लाभ वह अधिशेष है जिसके द्वारा व्यापार या व्यवसाय से प्राप्तियाँ उन प्राप्तियों को अर्जित करने के उद्देश्य से आवश्यक व्यय से अधिक हो जाती हैं। मेरी राय में मुनाफा शब्द का अर्थ व्यापार या व्यवसाय के संबंध में यही है। जब तक कि आप यह सुनिश्चित नहीं कर लेते कि ऐसा संतुलन है, तब तक ऐसा कुछ भी मौजूद नहीं है जिसके लिए मुनाफा नाम उचित रूप से लागू किया जा सके।”

इसी तरह की राय ग्रेशम लाइफ एश्योरेंस सोसाइटी बनाम स्टाइल्स ⁽²⁾(1892) 3 टी.सी. 185) में व्यक्त की गई थी-

“जब हम किसी व्यापारी के लाभ या लाभ के बारे में बात करते हैं तो हमारा मतलब उस लाभ से है जो उसने अपने व्यापार से कमाया है। लाभ या लाभ जैसी कोई चीज है या नहीं, यह केवल प्राप्तियों के विरुद्ध दिया गया व्यय या दायित्वों को निर्धारित करके ही बढ़ावा सुनिश्चित किया जा सकता है।”

इसमें कोई संदेह नहीं है कि ये आयकर की अंग्रेजी विधियों से निपटने वाले अंग्रेजी मामलों की टिप्पणियाँ हैं, लेकिन सामान्य सिद्धांत जो वह उससे निकाल सकते हैं फिर भी, यहां लागू होते हैं और यह पांडिचेरी रेलवे कंपनी लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त, मद्रास ⁽¹⁾(1931) एल.आर.58 आई,ए, 239, 252 मामले में लॉर्ड मैकमिलन द्वारा कहा गया था।

“प्रासंगिक कानून में अंतर के कारण भारतीय आयकर मामलों पर विचार करते समय अंग्रेजी निर्णयों का उपयोग केवल सावधानी के साथ किया जा सकता है, लेकिन लॉर्ड चांसलर हैल्सबरी द्वारा ग्रेशम लाइफ एश्योरेंस सोसाइटी बनाम स्टाइल्स (सुप्रा) में निर्धारित सिद्धांत सामान्य अनुप्रयोग का है जो अंग्रेजी कर प्रणाली की विशिष्टताओं से

अप्रभावित है। लार्डशिप द्वारा "वस्तु पर कर लगाया जाना" का अर्थ "लाभ या लाभ की राशि बताया है। मेरा मानना है कि मुनाफा शब्द को इसके स्वाभाविक और उचित अर्थ में समझा जाना चाहिए -ऐसे अर्थ में जिसे कोई भी व्यावसायिक व्यक्ति गलत नहीं समझेगा।"

इस स्तर पर यह देखना उपयोगी हो सकता है कि 1939 में भारतीय आयकर अधिनियम में संशोधन से पहले, किसी व्यवसाय के लाभ या लाभ की गणना के उद्देश्य से अशोध्य और संदिग्ध ऋणों को कटौती योग्य भत्ते के रूप में नहीं माना जाता था, प्रिवी काउंसिल आयकर आयुक्त बनाम चिलनाविस में कहा कि -

"हालांकि अधिनियम कहीं भी किसी व्यवसाय के अशोध्य ऋणों की कटौती को अधिकृत नहीं करता है, ऐसी कटौती आवश्यक रूप से स्वीकार्य है। किसी व्यवसाय के संबंध में आयकर के लिए एक वर्ष के लाभ और आय पर कर लगाया जाता है और राशि का आकलन करने में एक वर्ष के खाते के लाभ और लाभ में से आवश्यक रूप से होने वाली सभी हानियों को शामिल किया जाना चाहिए, अन्यथा आप वास्तविक लाभ और लाभ पर नहीं पहुंच पाएंगे।

उच्च न्यायालय ने वर्तमान मामले में अपीलकर्ता के दावे को अस्वीकार करते हुए केवल अधिनियम की धारा 10(2)(XV) के प्रावधानों पर विचार किया है और इस निष्कर्ष पर पहुंचे कि उन प्रावधानों की सख्त व्याख्या पर 24,809 रुपये की राशि स्वीकार्य कटौती नहीं थी। अपीलार्थी के विद्वान अधिवक्ता द्वारा अधिनियम की धारा 10(1) के प्रावधानों की ओर ध्यान आकर्षित किया गया लेकिन इस तर्क को यह कहते हुये अस्वीकार कर दिया गया कि भारतीय अधिनियम के तहत लाभ का निर्धारण व्यावसायिक प्राप्तियों से किसी भी कटौती को वैधानिक कटौती करने की विधि और प्राप्तियों से किसी भी कटौती द्वारा निर्धारित व्यावसायिक प्राप्तियों को, यदि इसकी अनुमति दी जानी थी, तो एक या दूसरी कटौती धारा 10(2) के तहत लाया जाना

चाहिए और सामान्य सिद्धान्त के तहत किसी भी प्रारंभिक कटौती की कोई गुंजाइश नहीं थी। हालाँकि, यह इस न्यायालय द्वारा बद्दीदास डागा बनाम आयकर आयुक्त (1958) 34 आई.टी.आर.आर. आई.ओ. 14 में निर्धारित किया गया कि

“यह ध्यान दिया जाना चाहिए कि धारा 10(1) किसी व्यापार के लाभ या लाभ पर शुल्क लगाती है, लेकिन यह प्रदान नहीं करती है कि उस मुनाफे की गणना कैसे की जाएगी। धारा 10(2) विभिन्न वस्तुओं की गणना कटौतियों के रूप करती है जो स्वीकार्य हैं, लेकिन यह अच्छी तरह से तय है कि वे सभी भत्तों से परिपूर्ण नहीं हैं, जो 10(1) के तहत कर योग्य मुनाफे का पता लगाने में किए जा सकते हैं।”

जस्टिस वेंकटरामा अय्यर, ने इस न्यायालय का फैसला सुनाया, उसके बाद आयकर आयुक्त बनाम चिटनवीस ⁽²⁾(1932) एल.आर. 59 आई.ए. 290, 296) गेशम लाइफ एश्योरेंस सोसाइटी बनाम स्टाइल्स⁽³⁾(1892) 3 टी.सी. 185) और पांडिचेरी रेलवे कंपनी बनाम के मामलों पर चर्चा की। आयकर आयुक्त, और बताया कि - “परिणाम यह है कि जब किसी कटौती के लिए दावा किया जाता है जिसके लिए 10(2) में कोई विशिष्ट प्रावधान नहीं है, तो यह स्वीकार्य है या नहीं, यह इस बात पर निर्भर करेगा कि स्वीकृत वाणिज्यिक अभ्यास और व्यापारिक सिद्धांतों को ध्यान में रखते हुए, यह कहा जा सकता है कि यह व्यवसाय के संचालन से उत्पन्न हुआ है और इसके लिए आकस्मिक है। यदि यह स्थापित है, तो कटौती की अनुमति दी जानी चाहिए, बशर्ते कि अधिनियम में इसके खिलाफ कोई निषेध, व्यक्त या निहित, न हो।”

अब वर्तमान मामले के तथ्यों की ओर मुड़ते हुए, हम पाते हैं कि 24,809 रुपये की राशि का अनुमान वह व्यय जो अपीलकर्ता को एक देनदारी के निर्वहन में करना था, जो उसने पहले ही विचाराधीन भूमि की बिक्री के कार्यों की शर्तों के तहत किया था और एक उपार्जित देनदारी थी, जो लेखांकन की व्यापारिक प्रणाली के अनुसार अपीलकर्ता इसके खाते की पुस्तकों में डेबिट रुपये की प्राप्तियों के मुकाबले लेखांकन वर्ष

के लिए 43,602 जो उक्त भूमि की बिक्री आय का प्रतिनिधित्व करता है। आयकर अधिनियम की धारा 10(2) के तहत भी संभवतः यह आग्रह किया जा सकता है कि "व्यय" शब्द की व्याख्या "व्यय योग्य" के रूप में की जा सकती है या कम से कम ऐसे मामले में जहां- उक्त खर्चों को वहन करने का दायित्व वास्तव में निर्धारिणी द्वारा वहन किया गया था जिसने लेखांकन की वाणिज्यिक प्रणाली को अपनाया और रूपयों को डेबिट किया। इस प्रकार वर्तमान मामले में 24,809 एक उचित डेबिट था। हालाँकि हमें अपने निर्णय को ऐसे किसी विचार पर आधारित करने की आवश्यकता नहीं है। हमारी निश्चित रूप से राय है कि रु. 24,809 अनुमानित राशि का प्रतिनिधित्व करता है जिसे अपीलकर्ता द्वारा अपने व्यवसाय को चलाने के दौरान खर्च करना होगा और यह उसी के लिए आकस्मिक था और स्वीकृत वाणिज्यिक अभ्यास और व्यापार सिद्धांतों को ध्यान में रखते हुए एक कटौती थी, जो कि, यदि कोई विशिष्ट प्रावधान नहीं था इसके लिए अधिनियम की धारा 10(2) के तहत निश्चित रूप से स्वीकार्य कटौती थी, अधिनियम की धारा 10(1) के तहत अपीलकर्ता के व्यवसाय के लाभ और लाभ पर पहुंचने में, इसके खिलाफ कोई निषेध नहीं है, व्यक्त या अधिनियम में निहित है।

यह ध्यान दिया जाना चाहिए कि अपीलकर्ता ने 24,809 रुपये के इस अनुमानित व्यय के संबंध में आयकर अधिकारियों के समक्ष साक्ष्य पेश किया था। और मात्रा के संबंध में कोई अपवाद नहीं लिया गया, हालांकि अधिनियम की धारा 10(2) के प्रावधानों पर भरोसा करते हुए इस तरह की कटौती की अनुमति पर सवाल उठाया गया था।

इसलिए यह इस प्रकार है कि 24,809 रुपये की अस्वीकृति के संबंध में उच्च न्यायालय ने जो निष्कर्ष निकाला है, गलत था और उसे संदर्भित प्रश्न का उत्तर सकारात्मक देना चाहिए था।

निष्कर्ष निकालने से पहले, हम यह देखने के लिए बाध्य हैं कि 43,692 रुपये की रसीदें स्वीकार कर ली गईं भले ही रु 29,392 की कुल राशि वास्तव में अपीलकर्ता द्वारा नकद में प्राप्त की गई थी। इस प्रकार अपीलकर्ता 14,300 रुपये की राशि लेखा वर्ष के दौरान जो उसे प्राप्त नहीं हुए थे के आयकर के लिए उत्तरदायी होगा, राजस्व के लिए यह आग्रह करना शायद ही खुला था कि अपीलकर्ता के लाभ या प्राप्ति पर पहुंचने से पहले 24,809 रुपये की राशि को अनुमेय कटौती के रूप में अनुमति नहीं दी जानी चाहिए थी, जो कर के लिए उत्तरदायी थे। इस रवैये के साथ, राजस्व को लेखांकन वर्ष के दौरान अपीलकर्ता की वास्तविक रसीद के रूप में केवल 29392 रुपये की राशि मानने की इच्छा व्यक्त करनी चाहिए थी और उस आधार पर अपीलकर्ता के व्यवसाय के लाभ और लाभ की गणना करनी चाहिए थी हालाँकि, राजस्व ने ऐसा कुछ नहीं किया और अपने पाउंड ऑफ फ्लैश पर जोर दिया, हमसे खाते के डेबिट पक्ष से 24809 रुपये की पूरी वस्तु को हटाने के लिए कहा, जो निश्चित रूप से ऐसा करने का हकदार था।

हम तदनुसार अपील की अनुमति देते हैं, उच्च न्यायालय के फैसले को रद्द करते हैं और पूछे गए प्रश्न का सकारात्मक उत्तर देते हैं। प्रतिवादी निश्चित रूप से अपीलकर्ता की लागत का भुगतान करेगा।

अपील की अनुमति दी गई

यह अनुवाद आर्टिफिशियल इंटेलिजेंस टूल 'सुवास' की सहायता से अनुवादक न्यायिक अधिकारी योगेश कुमार (आर.जे.एस.) द्वारा किया गया है।

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