दी महालक्ष्मी मिल्स लिमिटेड

बनाम

दी आयकर आयुक्त,मुम्बई

(एवं संबंधित अपीलें)

23 अक्टूबर 1963

ए.के. सरकार, एम. हिदायतुल्ला एवं के.सी. दास गुप्ता न्यायमूर्तिगण

आयकर मूल्यह्रास लिखित मूल्य की गणना पूर्व के वर्षों के मूल्यह्रास की कटौती-दायरा-सौराष्ट्र आयकर अध्यादेश, 1949 एस 13(5) (बी) -आयकर विधि (भाग-बी राज्य) (कठिनाईयों को दूर करना) आदेश, 1950, पैरा 2 भारतीय आयकर अधिनियम, 1922(1922 का 11) एस 10(5)(बी)

करदाता भावनगर में व्यापार कर रहे थे, जो पहले एक भारतीय राज्य था। 1948 में भावनगर संयुक्त राज्य सौराष्ट्र का हिस्सा बन गया और 16 मार्च, 1949 को सौराष्ट्र आयकर अध्यादेश प्रख्यापित किया गया। मूल्यह्रास भत्ते की गणना के उद्देश्य से, जिसके लिए निर्धारिती व्यवसाय के लाभ या लाभ की गणना करने के हकदार थे, भवन, मशीनरी आदि के लिखित मूल्य को अध्यादेश के प्रावधानों के अनुसार सुनिश्चित किया जाना था। अध्यादेश की धारा 13(5) (बी) में प्रावधान है

कि लिखित मूल्य का मतलब है, पिछले वर्ष से पहले अर्जित सम्पत्ति के मामले में, निर्धारिती के लिए वास्तविक लागत, इस अध्यादेश के तहत वास्तव में उसे अनुमति दी गई। सभी मूल्यह्रास को घटाकर.....यदि अतीत में भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 लागू होता तो उन्हें किसकी अनुमति होती।

निर्धारण वर्ष 1949-50 के लिए, चूंकि निर्धारिती की सम्पत्ति पिछले वर्ष से पहले अर्जित की गई थी, आयकर अधिकारी ने लिखित मूल्य का पता लगाने में, कटौती की मूल्यह्रास जो भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 के तहत स्वीकार्य होता, यदि यह लागू होता और निर्धारित विवरण द्वारा समर्थित दावा किया गया होता। निर्धारितियों ने दावा किया कि इसकी शब्दावली अध्यादेश की धारा 13(5) (बी) ने आयकर अधिकारी को कटौती करने में सक्षम नहीं बनाया, क्योंकि वास्तव में, ऐसे भत्ते के लिए कोई दावा नहीं किया गया था या किया जा सकता था।

निर्धारण वर्ष 1951-52 के लिए, क्योंकि उस समय तक सौराष्ट्र भारत संघ का भाग बी राज्य बन गया था और भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 को इसमें विस्तारित किया गया था, आयकर अधिकारी ने भारतीय आयकर अधिनियम की धारा 10 (5) (बी) सपठित पैराग्राफ 2, कराधान कानून (भाग बी राज्य) (कठिनाइयों को दूर करना) आदेश, 1950 के पैरा 2 के प्रावधानों को लिखित डाउन मूल्य के निर्धारण के लिए लागू किया तथा भारतीय आयकर अधिनियम के तहत मूल्यांकन वर्ष 1950-51 में

अनुमति दी गई और सौराष्ट्र आयकर अध्यादेश के तहत मूल्यांकन वर्ष 1949-50 में मूल्यह्रास की अनुमति दी गई, लेकिन इसके तहत निर्धारितियों द्वारा पिछले वर्षों में प्राप्त मूल्यह्रास की भी अनुमति दी गई। भावनगर युद्ध लाभ अधिनियम, 1950 के कठिनाइयों को दूर करने के आदेश के पैराग्राफ 2 में प्रावधान किया गया है: "भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 के तहत कोई भी मूल्यांकन करने में, आयकर और सुपर-टैक्स से संबंधित भाग बी राज्य के किसी भी कानून या नियमों के तहत वास्तव में सभी मूल्यह्रास की अनुमति दी जाती है या व्यापार के मुनाफे पर कर से संबंधित किसी भी कानून को अधिनियम की धारा 10(5) (बी) के तहत लिखित मूल्य की गणना करते समय ध्यान में रखा जाएगा।'' निर्धारितियों ने तर्क दिया कि केवल तभी जब अधिनियम को प्रभावी करने में कठिनाई का अनुभव किया गया था, आदेश का प्रावधान किसी विशेष मामले में लागू हो सकता था और चूंकि ऐसी कोई कठिनाई वास्तव में अनुभव नहीं हुई थी, इसलिए उक्त प्रावधान का कोई अनुप्रयोग नहीं था, और किसी भी मामले में, चूंकि भावनगर युद्ध लाभ अधिनियम भाग बी राज्य का कानून नहीं था, इसलिए आदेश का पैरा 2 लागू नहीं था।

माना गया:

(i) धारा 13(5)(बी) सौराष्ट्र आयकर अध्यादेश के शब्दों में "जो उसे अनुमति दी गई होती" शब्द का अर्थ है "जिसे अनुमति दी जानी चाहिए

थी यदि उचित दावा किया गया था", और वह लिखित मूल्य का पता लगाने में, भारतीय आयकर अधिनियम, 1922, जो पहले राज्य में लागू नहीं था, लागू होने पर उचित दावा किए जाने पर स्वीकार्य मूल्यह्रास की कटौती की जानी चाहिए।

आयकर आयुक्त बनाम कमला मिल्स लिमिटेड [1949], 17 आई.टी.आर. 130 और राजरत्न नाराणभाई मिल्स लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त [1950], 18 आई.टी.आर. 122, प्रतिष्ठित.

(ii) यदि भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 के प्रावधानों को प्रभावी बनाने में कोई कठिनाई उत्पन्न हो गई थी तो यह निर्धारित करना केंद्र सरकार का काम था और फिर कठिनाई को दूर करने के लिए ऐसा आदेश देना आवश्यक प्रतीत होता है, कि एक बार आदेश दिए जाने के बाद यह अपनी शर्तों के तहत संचालित होता है, और आदेश को प्रभावी करने के लिए यह आवश्यक नहीं है आयकर अधिकारी किसी विशेष मामले में पहले यह जांच करेगा कि क्या कोई कठिनाई उत्पन्न हुई है। तद्नुसार, उस कराधान कानून (भाग बी राज्य) का पैरा 2 - (कठिनाइयों को हटाने का आदेश, 1950), लागू था।

आयकर आयुक्त बनाम दीवान बहादुर राम गोपाल मिल्स लिमिटेड, [1961], 2 एस.सी.आर. 318, अनुसरण किया गया।

(iii) भावनगर युद्ध लाभ अधिनियम 1950 के कठिनाइयाँ निवारण आदेश के पैरा 2 में "व्यापार के मुनाफे पर कर से संबंधित कोई भी कानून" शब्दों के अंतर्गत एक कानून था।

सिविल अपीलीय क्षेत्राधिकारः सिविल अपील संख्या 599-602/1962

मुम्बई उच्च न्यायालय के 1956 के आयकर संदर्भ संख्या 70 व 71 के 7, 8 अप्रेल, 1960 के निर्णय और आदेश के विरूद्ध अपील।

अपीलकर्ताओं के लिए आर. जे. कोलाह, रविन्द्र नारायण, जे.बी. दादाचन्जी और ओ.सी.माथुर (सभी अपीलों में)

एन.डी.कार्कनिस और आर.एन. सच्ते पत्यर्थी की ओर से (सभी अपीलों में)।

दास गुप्ता, न्यायमूर्ति द्वारा न्यायालय का निर्णय दिया गया।

दास गुप्ता जे. - निर्धारिती बॉम्बे उच्च न्यायालय में भारतीय आयकर अधिनियम की धारा 66(1) के तहत चार संदर्भों से उत्पन्न इन चार अपीलों में से प्रत्येक में अपीलकर्ता है। इनमें से दो में (सी. ए. नं.'स 599 और 602 ऑफ 1962) जिस निर्धारिती ने अपील दायर की है वह महालक्ष्मी मिल्स लिमिटेड है; अन्य दो (सी. ए. नं.'स 601 और 502 ऑफ़ 1962) में मास्टर सिल्क मिल्स लिमिटेड अपीलकर्ता-निर्धारिती है। अपील क्रमांक 599 और 601 निर्धारण वर्ष 1949-50 के संबंध में हैं; अन्य दो आकलन वर्ष 1951-52 के संबंध में हैं। इन सभी मामलों में विवाद मूल्यह्रास भत्ते की गणना में लिखित मूल्य की गणना के संबंध में है।

दोनों करदाता 1949-50 से पहले भावनगर में कारोबार कर रहे थे जो पहले एक भारतीय राज्य था। 1948 में भावनगर ने अन्य भारतीय राज्यों काठियावाड़ के साथ मिलकर संयुक्त राज्य काठियावाड़ के नाम से एक संघ बनाया। बाद में काठियावाड़ का नाम बदलकर सौराष्ट्र कर दिया गया। 16 मार्च, 1949 को इस नवगठित राज्य के राज प्रमुख ने सौराष्ट्र आयकर अध्यादेश, 1949 की स्थापना की। यह अध्यादेश केवल एक वर्ष - मूल्यांकन वर्ष 1949-50 के लिए लागू था। वर्ष 1949-50 के लिए दो अपीलकर्ता कंपनियों द्वारा व्यापार के मुनाफे का आकलन करने में आयकर अधिकारी को इस अध्यादेश के प्रावधानों के अनुसार आगे बढ़ना था। मूल्यह्रास भत्ते की गणना के प्रयोजन के लिए जिसके लिए निर्धारिती हकदार था, व्यवसाय के लाभ या लाभ गणना करते समय, भवन, मशीनरी और संयंत्र या फर्नीचर के लिखित मूल्य को पहले धारा 13 (5) के अनुसार सुनिश्चित किया जाना था। अध्यादेश का, जो इस प्रकार चलाः

> "लिखे गए मूल्य का अर्थ है:
>
> (ए) पिछले वर्ष में अर्जित संपत्ति के मामले में, निर्धारिती को वास्तविक लागत;
>
> (बी) पिछले वर्ष से पहले अर्जित सम्पत्ति के मामले में, निर्धारिती की वास्तविक लागत में से सभी मूल्यह्रास को घटाकर वास्तव में इस अध्यादेश के तहत उसे अनुमति दी गई थी या इसके द्वारा निरस्त किए गए किसी भी

अधिनियम के तहत अनुमति दी गई थी या जो उसे भारतीय आयकर की स्थिति में अनुमति दी गई होगी यदि भारतीय आयकर अधिनियम, 1922, अतीत में लागू था।"

चूंकि दोनों करदाताओं की सम्पत्ति - पिछले वर्ष धारा 13 (5) (बी) लागू होने से पहले अर्जित की गई थी।)13 (5) (बी) अंतिम भाग में शब्दों को "यदि भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 लागू होता तो उसे स्वीकार्य होता" के बराबर के रूप में पढ़ते हुए, आयकर अधिकारी ने लिखित रूप में यह सुनिश्चित किया मूल्य, घटाया गया मूल्यह्रास जो भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 के तहत स्वीकार्य होता, यदि यह लागू होता और निर्धारित विवरण द्वारा समर्थित दावा किया गया होता। 1962 के सीए नंबर 599 में अपीलकर्ता महालक्ष्मी मिल्स लिमिटेड के मामले में यह राशि रुपये के रूप में आंकी गई थी। 17,21,041 और मास्टर सिल्क मिल्स लिमिटेड के मामले में, 1962 के अपीलकर्ता सीए नंबर 601 की गणना रुपये 2,02,500 के रूप में की गई थी। इस राशि में कटौती का स्पष्ट परिणाम यह हुआ कि लिखित मूल्य अन्यथा की तुलना में काफी कम हो गया और इसलिए मूल्यह्रास भत्ता कम हो गया। करदाता का तर्क है कि शब्दों के बल पर कोई कटौती नहीं की जानी चाहिए थीं यदि भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 वास्तव में अतीत में लागू होता तो उसे इसकी अनुमति दी जाती'' क्योंकि वास्तव में कोई दावा नहीं किया गया था या ऐसे भत्ते के लिए किया जा सकता था, आयकर अधिकारी द्वारा अस्वीकार

कर दिया गया था। हालांकि, अपीलकर्ता सहायक आयुक्त और साथ ही आयकर न्यायाधिकरण ने एक अलग दृष्टिकोण अपनाया और माना कि यह अभिव्यक्ति "या जो उन्हें अनुमति दी गई होती यदि भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 अतीत में लागू होता" इसकी अनुमति नहीं देता। आयकर अधिकारी इस मद के तहत कोई कटौती करेगा। कानून का प्रश्न जो आयकर आयुक्त के आवेदन पर भारतीय आयकर अधिनियम की धारा 66 (1) के तहत उच्च न्यायालय को भेजा गया था, इस प्रकार तैयार किया गया है:

> "क्या मामले के उपरोक्त तथ्यों और परिस्थितियों पर और अभिव्यक्ति के उचित निर्माण पर या भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 13(5)(बी) में अतीत में लागू होने पर उसे इसकी अनुमति दी गई होगी। सौराष्ट्र आयकर अध्यादेश, 1949 के अनुसार, लिखित मूल्य की गणना मूल्यह्रास भत्ते की वास्तविक लागत से कटौती करके की जानी है जो भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 के तहत स्वीकार्य था, भले ही दावा नहीं किया गया हो?"

प्रत्येक मामले में, उच्च न्यायालय ने प्रश्न का उत्तर सकारात्मक दिया, लेकिन एक प्रमाण पत्र दिया कि यह भारतीय आयकर अधिनियम की धारा 66ए(2) के तहत सर्वोच्च न्यायालय में अपील के लिए उपयुक्त

मामला था। वर्तमान अपीलें इन्हीं प्रमाणपत्रों के आधार पर दायर की गई हैं।

अपीलकर्ताओं की ओर से श्री कोला ने तर्क दिया है कि अध्यादेश में "उसे स्वीकार्य होता" शब्दों का उपयोग नहीं किया गया है और न ही "यदि निर्धारित विवरण द्वारा समर्थित दावा किया गया होता तो उसे अनुमति दी जाती" शब्दों का उपयोग किया गया है। इन्हें पढ़ने का कोई औचित्य नहीं है जहां भारतीय आयकर अधिनियम लागू है, करदाता को मूल्यह्रास भत्ते के लिए दावा न करना अपने हित में लग सकता है और इसलिए उसे कोई मूल्यह्रास भत्ता नहीं दिया जाएगा व मानते है कि हो सकता है कि अध्यादेश में इन शब्दों का उपयोग करने के पीछे राज प्रमुख की मंशा यह थी कि यदि भारतीय आयकर अधिनियम को मानते हुए उचित दावा किया गया होता और इसकी पुष्टि की गई होती, तो मूल्यह्रास की अनुमति दी जा सकती थी और दी गई होती। लिखित मूलय ज्ञात करने में पूर्व में लागू 1922 को घटाया जाना चाहिए। हालाँकि, उनका तर्क है कि वास्तव में इस्तेमाल किए गए शब्द इस इरादे को व्यक्त करने और प्रभाव देने के लिए पर्याप्त नहीं हैं। उनके अनुसार, इस तरह के इरादे को प्रभावी बनाने के लिए यह आवश्यक था कि इस खंड में "यदि कोई दावा किया गया था तो उचित विवरण द्वारा समर्थित" या कम से कम "यदि कोई दावा किया गया था" शब्दों का उपयोग किया गया था। हमारी राय में, श्री कोलाह के अनुसार जो शब्द उपरोक्त इरादे को प्रभावी बनाने के लिए आवश्यक थे, वे

उसी भाषा में निहित हैं जिसका उपयोग किया गया है, हालांकि उनका स्पष्ट रूप से उपयोग नहीं किया गया है।

अध्यादेश बनाने वाले प्राधिकारी को इस स्थिति की सराहना का श्रेय दिया जाना चाहिए कि भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 लागू होने पर भी किसी भी मूल्यह्रास की अनुमति नहीं दी जाएगी। यदि उचित विवरण द्वारा समर्थित कोई दावा नहीं किया गया था। इसलिए जब शब्द "जिसकी उसे अनुमति दी गई होती" का उपयोग किया गया तो उनका अर्थ यह हुआ कि "यदि उचित दावा किया गया होता तो उसे अनुमति दी जानी चाहिए थी।" क्योंकि, दावे के बिना मूल्यह्रास भत्ते की अनुमति की बात करना अर्थहीन होगा। हमारी राय में, इस्तेमाल किए गए शब्द इस इरादे को व्यक्त करने के लिए उपयुक्त और पर्याप्त हैं कि यदि आयकर अधिनियम, 1922, जो पहले राज्य में लागू नहीं था, लागू होता, तो उचित दावा करने पर मूल्यह्रास की अनुमति दी जाती। दावा किया गया था उसे लिखित सुनिश्चित करने में घटाया जाना चाहिए।

श्री कोलाह की शिकायत है कि इस निर्माण पर करदाता की स्थिति सौराष्ट्र में वास्तव में भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 लागू होने से भी बदतर हो जाती है। यदि ऐसा होता तो केवल पिछले वर्षों में वास्तविक रूप से अनुमत मूल्यह्रास ही कटौती योग्य होता और इसलिए, यदि कोई दावा नहीं किया गया था और इसलिए वास्तव में कोई मूल्यह्रास की अनुमति नहीं दी गई थी, तो इस मद के तहत कुछ भी कटौती योग्य नहीं होगा। श्री

कोलाह का तर्क है कि यह तर्क संगत नहीं है कि अध्यादेश की धारा 13(5)(बी) में इस कल्पना से निर्धारिती की स्थिति इससे भी बदतर हो जानी चाहिए थी, यदि अधिनियम वास्तव में होता। बल। हालांकि यह सोचना अनुचित नहीं है कि इस अध्यादेश बनाते समय राज प्रमुख ने सोचा था कि यदि भारतीय आयकर अधिनियम, 192, लागू होता, तो आम तौर पर एक उचित दावा किया जाता और उस कानून के तहत जो कुछ भी स्वीकार्य होता उसे अनुमति दी जाती। मूल्यह्रास। इस्तेमाल किए गए शब्द न केवल प्राधिकारी के इरादे के संबंध में कोई संदेह नहीं छोड़ते हैं, बल्कि, जैसा कि हम पहले ही कह चुके हैं, उस इरादे को प्रभावी बनाने के लिए उपयुक्त और पर्याप्त हैं।

श्री कोलाह ने आग्रह किया कि इससे करदाता को अनुचित कठिनाई होगी, वास्तव में किसी भी मूल्यह्रास का लाभ उठाए बिना उसके साथ ऐसा व्यवहार किया जाएगा जैसे उसने ऐसा किया हो। हालाँकि इस्तेमाल किए गए शब्दों के अर्थ के बारे में कोई संदेह नहीं है और कोई कठिनाई हुई है या नहीं, यह बात से परे है।

श्री कोलाह द्वारा अपने तर्क के समर्थन में उद्धृत दोनों मामलों में से कोई भी किसी सहायता का नहीं है। आयकर आयुक्त बनाम कमला मिल्स लिमिटेड मामले में, कलकत्ता उच्च न्यायालय ने फैसल किया कि आयकर (संशोधन) अधिनियम द्वारा संशोधित भारतीय आयकर अधिनियम की धारा 10(5)(बी) में "वास्तव में अनुमति दी गई" शब्द हैं। (1941 के XXIII)

स्पष्ट है और इस विचार को दर्शाता है कि भत्ता वास्तव में लागू किया गया था। अदालत ने आयकर अधिकारियों के उस तर्क को खारिज कर दिया कि अभिव्यक्ति "वास्तव में अनुमति" का अर्थ लागू कानून के तहत "स्वीकार्य" है। उस मामले में अदालत को ''मूल्यह्रास जो कि भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 लागू होने पर अनुमति दी गई होती" जैसी किसी भी अभिव्यक्ति से निपटना नहीं था। राजरत्न नारणभाई मिल्स लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त के मामले में, बॉम्बे हाई कोर्ट को "लागू मूल्यह्रास की राशि" शब्दों का अर्थ लगाना पड़ा और माना गया कि चूंकि ये शब्द "मूल्यह्रास की अनुमति नहीं थे" लेकिन "मूल्यह्रास लागू थे, इसलिए यह मायने नहीं रखता था कि क्या निर्धारिती को किसी पिछले वर्ष में मूल्यह्रास का कोई लाभ मिला हो। यहां भी, अदालत को हमारे वर्तमान विचार के तहत शब्दों के प्रभाव पर विचार करने के लिए नहीं कहा गया था, अर्थात, मूल्यह्रास जो कि भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 लागू होने पर अनुमति दी गई होती। इस प्रकार, इनमें से किसी भी निर्णय का वर्तमान अपीलों पर कोई अनुप्रयोग नहीं है।

जो कारण हम पहले ही दे चुके हैं, उनके आधार पर हमारी राय है कि उच्च न्यायालय ने इन मामलों में संदर्भित प्रश्न का सकारात्मक उत्तर देने में सही था, जिनमें से सिविल अपील संख्या 599 और 601 सामने आए हैं।

आकलन वर्ष 1951-52 के लिए विवाद अलग तरीके से उठता है। 1950 में, सौराष्ट्र भारत संघ का भाग बी राज्य बन गया; भारतीय वित्त अधिनियम, 1950 की धारा 3 द्वारा , भारतीय आयकर अधिनियम को इसमें विस्तारित किया गया था। इसलिए 1951-52 में सौराष्ट्र में भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 लागू था जिसमें भावनगर भी शामिल था। इसलिए, पिछले वर्ष से पहले अर्जित सम्पत्ति के लिखित मूल्य की गणना करने में आयकर अधिकारी को भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 धारा 10(5)(बी) के प्रावधानों को लागू करना था, जो इस प्रकार चलता हैः

> ''पिछले वर्ष से पहले अर्जित सम्पत्तियों के मामले में, निर्धारिती की वास्तविक लागत इस अधिनियम के तहत उसे वास्तव में अनुमति दी गई सभी मूल्यह्रास को घटाकर, या इसके द्वारा निरस्त किए गए किसी भी अधिनियम के तहत, या भारतीय आयकर अधिनियम, 1886 (II) के तहत जारी किए गए कार्यकारी आदेशों के तहत दी गई थी। (1886), लागू था।"

आयकर अधिकारी ने जो किया वह न केवल भारतीय आयकर अधिनियम के तहत मूल्यांकन वर्ष 1950-51 में अनुमत मूलयह्रास में कटौती करना था, बल्कि सौराष्ट्र आयकर अध्यादेश के तहत मूल्यांकन वर्ष 1949-50 में अनुमत मूल्यह्रास और प्राप्त मूल्यह्रास में कटौती करना था। भावनगर युद्ध लाभ अधिनियम के तहत निर्धारिती द्वारा पिछले वर्षों में। इस बात पर कोई

विवाद नहीं है या हो भी नहीं सकता कि आकलन वर्ष 1950-51 में अनुमत मूल्यह्रास सही तरीके से काटा गया था। सौराष्ट्र आयकर अध्यादेश के तहत 1949-50 में अनुमत मूल्यह्रास के बारे में विवाद हो सकता था, लेकिन, उच्च न्यायालय के समक्ष निर्धारिती ने माना कि यह राशि भी सही तरीके से काटी गई थी और इस पर उच्च न्यायालय के समक्ष कोई विवाद नहीं उठाया गया था। या हमसे पहले. एकमात्र विवाद यह है कि क्या भावनगर युद्ध लाभ अधिनियम के तहत मूल्यह्रास का लाभ उठाया गया है - रु। महालक्ष्मी मिल्स लिमिटेड द्वारा 1962 के सीए नंबर 600 में 5,93,285 और रु. मास्टर सिल्क मिल्स लिमिटेड द्वारा 1962 के सीए नंबर 602 में 1,26,707 - कानून में कटौती योग्य था। अपीलीय सहायक आयुक्त आयकर अधिकारी से सहमत थे कि यह स्वीकार्य था। हालांकि, अपीलीय न्यायाधिकरण ने एक अलग दृष्टिकोण अपनाया, लेकिन आयकर आयुक्त की प्रार्थना पर भारतीय आयकर अधिनियम की धारा 66(1) के तहत निम्नलिखित दो प्रश्नों को उच्च न्यायालय में भेज दिया:

1. क्या मामले के उपरोक्त तथ्यों और परिस्थितियों पर और कराधान कानून (भाग बी राज्य) (कठिनाइयों को दूर करना) आदेश, 1950 के साथ पठित धारा 10(5)(बी) के प्रासंगिक प्रावधानों की सही व्याख्या पर, पैराग्राफ 2 और अधिसूचना संख्या 19 (एसआरओ 477) दिनांक 9 मार्च, 1953, धारा 60ए के तहत लिखित मूल्य की गणना मूल्यह्रास भत्ते में

कटौती के बाद की जानी है, जिसका दावा भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 के तहत किया जा सकता था?

2. क्या अधिसूचना संख्या 19 (एसआरओ 477) दिनांक 9 मार्च, 1953, केंद्र सरकार की शक्तियों के दायरे से बाहर है?

उच्च न्यायालय ने दूसरे प्रश्न का उत्तर सकारात्मक दिया है और उसकी सत्यता पर अब हमारे सामने कोई विवाद नहीं है।

जहां तक पहले प्रश्न का संबंध है, हमें यह प्रतीत होता है कि पक्षों के बीच विवाद का मामला जिस पर वास्तव में उच्च न्यायालय द्वारा विचार किया गया था, उसे तैयार किए गए प्रश्न द्वारा स्पष्ट रूप से सामने नहीं लाया गया है। दोनों पक्ष इस बात पर सहमत हैं कि वास्तविक प्रश्न जिस पर उच्च न्यायालय का दृष्टिकोण मांगा गया था और जिस पर वास्तव में उच्च न्यायालय ने विचार किया है, उसे इस प्रकार व्यक्त किया जा सकता है:

> "मामले के उपरोक्त तथ्यों और परिस्थितियों पर और भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 10(5)(बी) के प्रासंगिक प्रावधानों की सही व्याख्या पर, कराधान कानून (भाग बी राज्य) के साथ पढ़े (निष्कासन) (कठिनाइयों का) आदेश, 1950, पैराग्राफ 2 और अधिसूचना संख्या 19 (एसआरओ 477) दिनांक 9 मार्च, 1953, धारा 60ए के तहत भावनगर युद्ध लाभ अधिनियम के तहत निर्धारिती

द्वारा लिया गया मूल्यह्रास गणना में एक कटौती योग्य राशि थी। सम्पत्ति का लिखित मूल्य?"

यह ध्यान दिया जाएगा कि प्रश्न में संदर्भित अधिसूचना की वैधता दूसरे प्रश्न की विषयवस्तु थी और उच्च न्यायालय के उत्तर की शुद्धता कि यह अमान्य था, हमारे सामने सवाल नहीं उठाया गया था। उच्च न्यायालय द्वारा वास्तव में जिस बात पर विचार किया जाना बाकी था, वह कराधान कानून (भाग बी राज्य) (कठिनाइयों को दूर करना) आदेश, 1950 के पैराग्राफ 2 का प्रभाव था - जिसे हम बाद में "कठिनाइयों को हटाने के आदेश" के रूप में संदर्भित करेंगे। उच्च न्यायालय ने माना कि इस अनुच्छेद के प्रावधान 1951-52 के मूल्यांकन के इन दो मामलों पर लागू होते हैं और उनके तहत भावनगर युद्ध लाभ अधिनियम के तहत निर्धारिती द्वारा पहले से ही प्राप्त मूल्यह्रास को लिखित मूल्य की गणना में काटा जाना था। इस निर्णय की सत्यता को 1962 के सीए संख्या 600 और 602 में हमारे सामने चुनौती दी गई है।

वित्त अधिनियम, 1950 की धारा 12 और अफीम और राजस्व कानून (आवेदन का विस्तार) अधिनियम, 1950 की धारा 5 द्वारा प्रदत्त शक्तियों का प्रयोग करते हुए, केंद्र सरकार द्वारा 2 दिसंबर, 1950 को कठिनाइयों को हटाने का आदेश दिया गया था। वर्तमान मामले में हम केवल वित्त अधिनियम, 1950 की धारा 12 से चिंतित हैं। वह धारा इस प्रकार चलती है:

"यदि धारा 3 या धारा 11 द्वारा किसी राज्य या विलय किए गए क्षेत्र में विस्तारित किसी भी अधिनियम, नियम या आदेश के प्रावधानों को प्रभावी करने में कोई कठिनाई उत्पन्न होती है, तो केंद्र सरकार, आदेश द्वारा, ऐसा प्रावधान कर सकती है, या ऐसा निर्देश दे सकती है, जैसा कि कठिनाई को दूर करने के लिए आवश्यक प्रतीत होता है।"

अधिनियम की धारा 3 में भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 को भारत संघ के भाग बी राज्यों तक विस्तारित करने का प्रभाव था। इस बात पर कोई विवाद नहीं है कि यदि भारतीय आयकर अधिनियम को उस क्षेत्र में लागू करने में कोई कठिनाई उत्पन्न होती है, जहां इसे विस्तारित किया गया है, तो कठिनाइयों को हटाने का आदेश, 1950 बनाना केंद्र सरकार की क्षमता में था। आदेश देते समय केंद्र सरकार ने स्पष्ट रूप से कहा है: " भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 के प्रावधानों को प्रभावी करने में कुछ कठिनाइयां उत्पन्न हुई थी। ....भाग बी राज्यों में" और इसलिए, आदेश दिया गया था। आयकर आयुक्त बनाम दीवान बहादुर राम गोपाल मिल्स लिमिटेड मामले में, इस अदालत ने माना कि यह केंद्र सरकार को निर्धारित करना था कि क्या धारा 12 में संकेतित प्रकृति की कोई कठिनाई उत्पन्न हुई है और फिर ऐसा आदेश देना या ऐसा निर्देश देना है उसे कठिनाई को दूर करने के लिए आवश्यक प्रतीत हुआ। इस निर्णय के मद्देनजर श्री कोलाह ने स्वीकार किया कि आदेश वैध था। हालांकि, उनका

तर्क है कि यह केवल तभी होता है जब भारतीय आयकर अधिनियम को प्रभावी बनाने में वास्तव में कोई कठिनाई अनुभव होता है कि आदेश का प्रावधान किसी विशेष मामले में लागू हो सकता है। अब विचाराधीन मामलों में, उनका तर्क है, वास्तव में ऐसी कोई कठिनाई अनुभव नहीं की गई थी और इसलिए, अनुच्छेद 2 का कोई अनुप्रयोग नहीं होगा।

हमारी राय में, उच्च न्यायालय ने इस तर्क को सही ढंग से खारिज कर दिया। कठिनाइयों को दूर करने के आदेश को वित्त अधिनियम, 1950 की धारा 12 के तहत वैध रूप से बनाए जाने का परिणाम यह है कि आदेश के पैराग्राफ 2 (अन्य पैराग्राफों की तरह) को भी लागू करना होगा और कोई अपवाद नहीं बनाया जा सकता है। पैराग्राफ 2 इस प्रकार चलता है:

> " भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 के तहत कोई भी मूल्यांकन करने में, आयकर और सुपर-टैक्स से संबंधित भाग बी राज्य के किसी भी कानून या नियमों या व्यापार के मुनाफे पर कर से संबंधित किसी भी कानून के तहत वास्तव में अनुमति दी गई सभी मूल्यह्रास आवश्यकता होगी। उप-धारा (2) के खंड (vi) के परंतुक के उप-खंड (सी) में निर्दिष्ट कुल मूल्यह्रास भत्ते और उप-धारा (बी) के तहत लिखित मूल्य की गणना करते समय ध्यान में रखा जाता है। उक्त अधिनियम की धारा 10 का।"

इन शब्दों के लिए आवश्यक है कि

"आयकर और सुपर-टैक्स या व्यापार के मुनाफे पर कर से संबंधित किसी भी कानून के तहत भाग बी राज्य के किसी भी कानून या नियमों के तहत रवास्तव में अनुमति दी गई सभी मूल्यह्रास" को लिखित मूल्य की गणना करते समय ध्यान में रखा जाए। भारतीय आयकर अधिनियम की धारा_10(5) (बी), भले ही भारतीय आयकर अधिनियम के प्रावधानों को प्रभावी करने में किसी विशेष मामले में कोई कठिनाई उत्पन्न हुई हो या नहीं हुई हो। कानून में यह आवश्यक है कि केंद्र सरकार द्वारा धारा 12 के तहत कोई आदेश दिए जाने से पहले, केंद्र सरकार को संतुष्ट होना चाहिए कि कुछ मामलों में भारतीय आयकर अधिनियम के प्रावधानों को प्रभावी करने में वास्तव में कठिनाइयां उत्पन्न हुई हैं।

एक बार इस तरह की संतुष्टि पर कोई आदेश दिया जाता है तो किसी विशेष मामले में आदेश को लागू करने के लिए फिर से यह आवश्यक नहीं है कि कठिनाई उत्पन्न हुई हो। प्रत्येक विशेष मामले के लिए धारा 12 के तहत एक अलग आदेश बनाने की आवश्यकता नहीं है। यह आदेश एक बार केंद्र सरकार की संतुष्टि पर दिया गया था कि कुछ

मामलों में भारतीय आयकर अधिनियम के प्रावधानों को प्रभावी करने में कठिनाइयां उत्पन्न हुई हैं, यह आदेश उसकी अपनी शर्तों के तहत संचालित होता है और इसलिए आदेश को प्रभावी बनाने के लिए यह आवश्यक नहीं है। आयकर अधिकारी को पहले यह देखना होगा कि क्या कोई कठिनाई उत्पन्न हुई है।

हमारी राय है कि भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 इस भाग बी राज्य में लागू करने में विचाराधीन मामलों में वास्तव में कोई कठिनाई उत्पन्न हुई थी या नहीं, कठिनाइयों को दूर करने के आदेश के पैराग्राफ 2 को इसके शर्तों के अनुसार लागू किया जाना चाहिए। इसलिए यह जांचना आवश्यक नहीं है कि क्या इन मामलों में ऐसी कोई कठिनाई उत्पन्न हुई थी।

यह हमें श्री कोलाह के मुख्य तर्क पर लाता है कि भावनगर युद्ध लाभ अधिनियम उन कानूनों में से एक नहीं है, जिसके तहत मूल्यह्रास की अनुमति इस आदेश के पैराग्राफ 2 के तहत कटौती की जानी है। वह बताते हैं कि भावनगर युद्ध लाभ अधिनियम भाग बी राज्य - संयुक्त राज्य सौराष्ट्र - के अस्तित्व में आने से बहुत पहले ही लागू हो गया था। इसलिए यह कभी भी भाग बी राज्य का कानून

नहीं था और इसलिए इसके तहत निर्धारिती द्वारा प्राप्त मूल्यह्रास "आयकर और सुपर-टैक्स से संबंधित भाग बी राज्य के किसी भी कानून या नियमों के तहत वास्तव में अनुमति दी गई सभी मूल्यह्रास" शब्दों के भीतर नहीं आएगा।"

यह सही प्रतीत होता है; लेकिन सवाल अभी भी बना हुआ है कि क्या भावनगर युद्ध लाभ अधिनियम पैराग्राफ में "व्यापार के मुनाफे पर कर से संबंधित कोई कानून" शब्द के अंतर्गत आता है। यदि ऐसा होता है, तो अधिनियम के तहत निर्धारिती द्वारा प्राप्त मूल्यह्रास को लिखित मूल्य की गणना में काटा जाना चाहिए। खंड का विश्लेषण करते हुए: "आयकर और सुपर-टैक्स या व्यापार के मुनाफे पर कर से संबंधित किसी भी कानून से संबंधित भाग बी राज्य के किसी भी कानून या नियमों के तहत वास्तव में अनुमति दी गई सभी मूल्यह्रास", हम देखते हैं कि शब्द "भाग बी राज्य के" " का उपयोग खंड के पहले भाग में "किसी भी कानून या नियम" वाक्यांश को अर्हता प्राप्त करने के लिए किया गया था। दूसरे भाग में "किसी भी कानून" शब्द को अर्हता प्राप्त करने के लिए समान शब्दों का उपयोग नहीं किया गया था। श्री कोलाह के अनुसार "भाग बी राज्य के" इन शब्दों को बाद के भाग में "किसी भी कानून" शब्दों के बाद भी पढ़ने का इरादा था और दीर्घवृत्त के माध्यम से हटा दिया गया था ताकि वाक्य बोझिल न लगे। एलिप्सिस भाषण का एक प्रसिद्ध अलंकार है जिसके द्वार

वाक्य की संरचना में बेहतर लय या संतुलन उत्पन्न करने के लिए निर्माण या भाव को पूरा करने के लिए आवश्यक शब्दों को छोड दिया जाता है।

हालांकि, सावधानीपूर्वक विचार करने के बाद हम इस निष्कर्ष पर पहुंचे है कि इस अनुच्छेद में "भाग बी राज्य" शब्दों का लोप दीर्घवृत्त के माध्यम से नहीं है, बल्कि उन कानूनों को शामिल करने के इरादे से एक जानबूझकर किया गया लोप है जिन्हें कानून नहीं कहा जा सकता है। भाग बी राज्य के, लेकिन भाग बी राज्य का हिस्सा बनने से पहले एक समय में उसी क्षेत्र में कानून थे। यदि चूक दीर्घवृत्त के माध्यम से होती, जैसा कि श्री कोलाह ने तर्क दिया, तो यह सोचना उचित होगा कि "कर से संबंधित कोई भी कानून" शब्द भी हटा दिए गए होते और पैराग्राफ के इस भाग को "सभी" के रूप में पढ़ा जाता। आयकर और सुपर-टैक्स या व्यापार के मुनाफे पर कर से संबंधित भाग बी राज्य के किसी भी कानून या नियमों के तहत वास्तव में मूल्यह्रास की अनुमति है।"

हमें यह भी प्रतीत होता है कि इसका इरादा किसी ऐसे कानून के तहत अनुमत मूल्यह्रास को शामिल करने का नहीं था जो भी भाग बी राज्य में शामिल होने से पहले भाग बी राज्य की एक घटक भाग में कानून था, शब्दों को जोड़ना अनावश्यक था। "क्योंकि, "मुनाफे या व्यापार पर कर से संबंधित एक कानून" भी आयकर से संबंधित एक कानून है और इसलिए, व्यापार के मुनाफे पर कर से संबंधित कानून के तहत वास्तव में मूल्यह्रास की अनुमति है जो कि भाग बी राज्य का कानून था।

उपवाक्य का पहला भाग. इस संबंध में ध्यान देने योग्य बात यह है कि 1949 में जब एक अध्यादेश द्वारा कुछ कराधान कानूनों को विलय किए गए राज्यों तक बढ़ाया गया था तो केंद्र सरकार ने उस अध्यादेश की धारा 8 के तहत "कराधान कानून (विलयित राज्य) (कठिनाइयों को दूर करना) आदेश, 1949" बनाया था। उस आदेश के पैराग्राफ 2 में केवल यह कहा गया है कि "आयकर और सुपर-टैक्स से संबंधित विलय किए गए राज्य के किसी भी कानून या नियमों के तहत वास्तव में अनुमति दिए गए सभी मूल्यह्रास को ध्यान में रखा जाएगा।" उस आदेश में "व्यापार के मुनाफे पर कर से संबंधित किसी भी कानून" के संबंध में कुछ भी नहीं कहा गया था। कठिनाइयों को दूर करने के आदेश में "व्यापार के मुनाफे पर कर से संबंधित कोई भी कानून" शब्द जोड़े गए। ऐसा प्रतीत होता है कि ऐसा ऐसे कानूनों के तहत अनुमत मूल्यह्रास को शामिल करने के जानबूझकर इरादे से किया गया है, भले ही वे "भाग बी राज्य के" नहीं बल्कि एक घटक राज्य के कानून थे।

हम इस निष्कर्ष पर पहुंचे हैं कि भावनगर युद्ध लाभ अधिनियम कठिनाइयों को हटाने के आदेश के पैराग्राफ 2 में "व्यापार के मुनाफे पर कर से संबंधित किसी भी कानून" शब्दों के भीतर है। हम मानते हैं कि उच्च न्यायालय ने सही निर्णय लिया है कि भावनगर युद्ध लाभ अधिनियम के तहत निर्धारिती द्वारा प्राप्त मूल्यह्रास सम्पत्ति के लिखित मूल्य की गणना में कटौती योग्य राशि थी।

इसलिए सभी अपीलें जुर्माने सहित खारिज की जाती हैं। सभी अपीलों में सुनवाई शुल्क का एक सेट होगा।

अपील खारिज।

Endnotes-

1- A.I.R. 1964 S.C. 449.

2- [1949] 17 I.T.R. 130.

3- [1950] 18 I.T.R. 122.

4- [1961] 2 S.C.R. 318.

यह अनुवाद आर्टिफिशियल इंटेलिजेंस टूल 'सुवास' की सहायता से अनुवादक न्यायिक अधिकारी मोक्षदा नांदड (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।