बाजा टेंपो लिमिटेड, बम्बई

बनाम

आयकर आयुक्त, बॉम्बे सिटी-III, बॉम्बे

अप्रैल 24,1992

[आर. एम. साही और ए. एस. आनंद, जे. जे.]

आयकर अधिनियम, 1922:

धारा 15 सी-पहले अन्य व्यवसाय के लिए उपयोग किए जाने वाले भवन को लीज पर लेकर स्थापित औद्योगिक उपक्रम-बहुत ही सांकेतिक मूल्य की मशीनरी या संयंत्र का हस्तांतरण-क्या वह उपक्रम छूट के लाभ का दावा का हकदार होगा।

क़ानूनों की व्याख्या :

कराधान कानून-आर्थिक विकास और उत्थान को बढ़ावा देने के लिए प्रलोभन देने का प्रावधान-इसका उदारतापूर्वक व्याख्यान करना चाहिए।

अपीलार्थी-कंपनी, जिसका गठन अपने प्रवर्तक निगम के पक्ष में सरकार द्वारा जारी उत्पादन लाइसेंस का दोहन करने के लिए किया गया था, ने प्रवर्तक निगम के साथ एक समझौता किया ताकि वह प्रवर्तक निगम से टेम्पो वाहनों के निर्माण के लिए लाइसेंस के तहत अधिकार अधिग्रहित व प्राप्त कर सके और अपने कारखाने को अपनी परिसंपत्तियों,

देनदारियों, मशीनरी, बिजली, कोटा आदि के साथ एक चल संस्था के रूप में अपने नियंत्रण में ले सके। समझौते के खंड 10 में प्रावधान किया गया है कि हस्तांतरी, अपीलार्थी-कंपनी, को पट्टेदार के रूप में मासिक किराए के भुगतान पर कारखाने के परिसर और भवन के कब्जे में होना चाहिए। प्रवर्तक निगम के उपकरण और सामग्री जिसका मूल्य 3,500 रूपये को भी कंपनी को हस्तांतरित कर दिया गया। अधिग्रहण के बाद, भारत सरकार के उपयुक्त प्राधिकारी द्वारा निर्धारिती कम्पनी के पक्ष में लाइसेंस का समर्थन किया गया था।

वर्ष 1960-61 की मूल्यांकन कार्यवाही में, अपीलार्थी कम्पनी, निर्धारिती ने 1972 के अधिनियम की धारा 15 सी के तहत कर भुगतान से आंशिक छूट के लाभ का दावा किया क्योंकि कंपनी एक नई उपक्रम था। आयकर अधिकारी ने दावे को इस आधार पर खारिज कर दिया कि हालांकि उपक्रम नया था, लेकिन वह लाभ का हकदार नहीं था, क्योंकि वह पहले से मौजूद व्यवसाय को विभाजित करके और पहले से अन्य व्यवसाय में उपयोग किए जाने वाले भवन और मशीनरी को नए व्यवसाय में स्थानांतरित करके बनाया गया था। हालांकि,आयकर अधिकारी ने यह पाया कि,मामले के तथ्यों पर, यह नहीं माना जा सकता कि यह पहले से संचालित व्यवसाय के पुनर्निर्माण का मामला था।

निर्धारिती-कंपनी द्वारा अपील पर, अपीलीय सहायक आयुक्त ने यह माना कि परिसर को पट्टे पर लेने को भवन का हस्तांतरण होने के रूप में नहीं माना जा सकता क्योंकि जिस भवन में उपक्रम स्थापित किया गया था वह क्रय नहीं किया गया था बल्कि मात्र पट्टे पर लिया गया था और चूंकि निस्संदेह, भवन का मूल्य धारा 15 सी के प्रयोजनों के लिए पूंजी की गणना में शामिल नहीं किया जा सकता है, जिसका मूल्य स्थापित परिसम्पत्तियों के मूल्य की तुलना में नगण्य होगा,निर्धारिती लाभ का दावा करने का हकदार था। आगे की अपील में, आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण अपीलीय प्राधिकारी के आदेश को सहमति दी व राजस्व के तर्क कि चूंकि प्रश्नगत परिसर पूर्व में व्यवसाय के प्रयोजनार्थ हेतु उपयोग में लिया जा रहा था, निर्धारिती लाभ का दावा करने से वंचित कर दिया गया था, को खारिज किया गया क्योंकि 'नव स्थापित उपक्रम का तात्पर्यऐसे भवन से भी होगा जो निर्धारिती स्वयं द्वारा पूर्व में अन्य व्यवसाय के लिये उपयोग किया जाता हो। यह माना गया कि पट्टे को हस्तांतरण नहीं माना जा सकता था, और यह कि एक औद्योगिक उपक्रम को धारा 15 सी की उप-धारा (2) के खंड (i) की दायरे में आने के लिये भवन,संयंत्र या मशीनरी के हस्तांतरण द्वारा 'गठित' किया जाना चाहिए था, जो उपक्रम के गठन में महत्वपूर्ण और प्रमुख था; दूसरे शब्दों में, इस तरह के हस्तांतरण द्वारा निभाई गई भूमिका ऐसी होनी चाहिए थी कि उद्योग इसके बिना अस्तित्व में नहीं आता और यह तर्क नही दिया जा सकता कि एक बडे औद्योगिक

उपक्रम को मात्र इस आधार पर धारा 15 सी के लाभ से वंचित कर दिया जाये कि उसके द्वारा व्यवसायिक परिसर को पट्टे पर लिया गया अथवा इसके द्वारा पूर्व में व्यवसायिक प्रयोजनार्थ में उपयोग में ली गई अपनीऐसी सामग्री और उपकरणों जिसकी कीमत बहुत कम है,उपयोग में लिया गया।

विभाग द्वारा दिए गए रेफरेन्स पर, उच्च न्यायालय ने विभाग द्वारा उठाये गये विधिक प्रश्न का निर्धारण उसके पक्ष में व निर्धारिती के विरूद्ध किया। अतः निर्धारिती द्वारा अपीलें की गई।

इस प्रश्न पर कि क्या निर्धारिती आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 15 सी के तहत अन्य व्यवसाय के लिए पट्टे पर ली गई भवन में स्थापित औद्योगिक उपक्रम से प्राप्त लाभ और मुनाफा पर कर भुगतान से आंशिक छूट का दावा करने का हकदार था, और क्या निर्धारिती-कंपनी, जिसे न्यायाधिकरण द्वारा एक नई कंपनी माना गया है, को उप-धारा (2) के खंड (i) के संचालन के कारण धारा 15 सी (1) में परिकल्पित लाभ से वंचित किया जा सकता है।

निर्धारिती-कंपनी द्वारा प्रस्तुत अपीलों की स्वीकार करते हुये, इस न्यायालय द्वारा ,

प्रतिपादित किया गया कि:

1.1. आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 15 सी का समग्र रूप से अवलोकन करे तो, यह एकऐसा प्रावधान था, जो औद्योगीकरण के

प्रोत्साहतन की दिशा में निर्धारिती को नियोजित पूंजी पर एक वर्ष में छह प्रतिशत की सीमा तक कर का भुगतान नहीं करने के लाभ का दावा करने के लिए एक नया उपक्रम स्थापित करने की अनुमति देता है। परंतु विधायिका ने इस तरह के लाभ को मात्र उन उपक्रमों तक सीमित रखने के लिये जो रूप और सार में नए थे, यह उपबंधित किया है कि उपक्रम धारा 15 सी की उपधारा (2) के खंड (i) के तहत किसी भी तरह से 'गठित' नहीं की गई हो। इन आवश्यकताओं में से प्रत्येक, अर्थात्, किसी मौजूदा व्यवसाय को विभाजित करके या उसका पुनर्निर्माण करके उपक्रम का गठन या किसी भी पूर्व व्यवसाय में उपयोग किए गए भवनों, कच्चे माल या संयंत्र को उपक्रम को हस्तांतरण के परिणामस्वरूप उपधारा (1) के तहत अनुध्यात किए गए लाभ को अस्वीकार किया जाता है। चूँकि आर्थिक विकास को बढ़ावा देने के उद्देश्य वाले प्रावधान की उदारता से व्याख्या की जानी चाहिए, इसलिए उसके प्रतिबंध की भी इस तरह से व्याख्या की जानी चाहिए ताकि धारा के उद्देश्य को बढ़ावा मिले ना कि वह विफल हो जाये। , शाब्दिक व्याख्या को अपनाने से धारा 15 सी का उद्देश्य विफल हो जायेगा। इसलिए, प्रावधान को सार्थक बनाने के लिए एक ऐसे व्याख्यान का सहारा लेना आवश्यक हो जाता है जो उचित और उद्देश्यपूर्ण हो।

ब्रोच डिस्ट्रीक काॅपरेटिव कॉटन सेल्स गिनिंग एंड प्रेसिंग सोसाइटी लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त, अहमदाबाद,177 आईटीआर[1989]418

एससी और आयकर आयुक्त, अमृतसर बनाम स्ट्रॉबोर्ड मैन्युफैक्चरिंग कंपनी लिमिटेड, 177 आईटीआर [1989] 431 एससी, आधारित।

1.2. इसलिए, प्रारंभिक अभ्यास यह पता लगाने के लिए होना चाहिए कि क्या उपक्रम नया था। एक बार जब यह परीक्षण की पूर्ति हो जाती है तो खंड (i) को अधिनियम की धारा 15 सी (1) की भावना को ध्यान में रखते हुए यथोचित और उदारता से लागू किया जाना चाहिए। ऐसा करते समय, विभिन्न स्थितियां उत्पन्न हो सकती हैं। उदाहरण के लिए, गठन का किसी भी पूर्व व्यवसाय से कोई लेना-देना नहीं हो सकता है। अर्थात्, उपक्रम का गठन किसी भी मौजूदा व्यवसाय को विभाजित या पुनर्निर्मित किये बिना या किसी भी पूर्व व्यवसाय के भवन सामग्री या संयंत्र के हस्तांतरण के बिना हो सकता है। इस तरह का उपक्रम निस्संदेह बिना किसी कठिनाई के लाभ उठाने के योग्य होगा। दूसरी ओर पर कोई उपक्रम अपने रूप में नया हो सकता है लेकिन सार में नहीं। यह केवल नाम से नया हो। इस तरह का उपक्रम स्पष्ट रूप से लाभ का हकदार नहीं होगा। इन दोनों के बीच कई अन्य स्थितियाँ हो सकती हैं। उदाहरण के लिए, एक नई कंपनी का गठन किया जा सकता है, जैसा कि इस मामले का तथ्य था, लेकिन 3,500 रुपये के उपकरण और सामग्री इसे पूर्व फर्म से हस्तांतरित किये गए थे।

1.3.कानून के शब्द निस्संदेह सर्वोत्तम मार्गदर्शक होते हैं। लेकिन यदि उनका अर्थ अस्पष्ट हो जाता है तो न्यायालयों को स्पष्ट करने की आवश्यकता होती है। उपधारा (2)ऐसे प्रत्येक उपक्रम, सिवाय इसके जो खंड (i) के अंतर्गत आते है, जिसके लिए यह आवश्यक होता है कि वह भवन व मशीनरी के हस्तांतरण से गठित ना हो, को सम्मिलित करते हुये उपधारा (1) के उद्देश्य को बढावा देता है। लाभ का प्रतिबंध या प्रत्याख्यान नई कम्पनी को भवन या सामग्री के हस्तांतरण से उत्पन्न नहीं होता है, बल्कि वह इस प्रकार के हस्तांतरण से गठित नहीं होना चाहिये। यही व्याख्या की कुंजी है। इस तरह के हस्तांतरण द्वारा गठन नहीं होना चाहिए। उपयोग पर नहीं बल्कि गठन पर जोर दिया जाता है। इसलिए भवन या सामग्री का प्रत्येक हस्तांतरण नहीं बल्किऐसा जिसके परिणामस्वरूप उपक्रम का गठन हुआ है। भले ही उपक्रम भवन,संयंत्र या मशीनरी के हस्तांतरण द्वारा स्थापित किया गया हो, लेकिन यहऐसे हस्तांतरण के परिणामस्वरूप गठित नहीं हुआ है, तो निर्धारिती को लाभ से वंचित नहीं किया जा सकता है।

आयकर आयुक्त, पश्चिम बंगाल-// बनाम सैंथिया राइस और आयल मिल्स, 82 आई टीआर[1971] 778 (कैल.)*; आयकर आयुक्त बनाम गंगा शुगर कॉर्पोरेशन लिमिटेड,* 92 आईटीआर[1973] 173 (दिल्ली)*; आयकर आयुक्त, पश्चिम बंगाल-/ बनाम इलेक्ट्रिक कंस्ट्रक्शन एंड इक्विपमेंट कंपनी लिमिटेड (कैल.)* 104 आई. टी. आर. [1976] 101*; आयकर आयुक्त, बॉम्बे*

सिटी-I, v. कोपरान केमिकल कंपनी लिमिटेड, 112 आईटीआर [1978] 893*; आयकर आयुक्त, बॉम्बे सिटी-II बनाम सायर्स एशिया लिमिटेड,* 122 आई. टी. आर. [1980] 259 *और एल. जी. बाला कृष्णन एंड ब्रदर्स लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त, मद्रास,* 151 आई. टी. आर. [1985] 270, अनुमोदित।

1.4 . 'पहले किसी अन्य व्यवसाय में इस्तमाल किया गया' शब्दो का व्याख्यान इतना संकीर्ण रूप से नहीं किया जा सकता है कि केवल निर्धारिती के भवन तक ही सीमित हो। लेकिन यह नहीं कहा जा सकता है कि यदि पट्टे पर लिये गये किसी परिसर में नया उपक्रम स्थापित किया गया था तो यह हमेशा ऐसे उपक्रम के गठन के बराबर होगा जो पूर्व में उपयोग किये गये भवन के हस्तांतरण द्वारा गठित हुआ हो।

कैप्सूलेशन सर्विसेज प्रा. लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त, बॉमबे, 91 [1973] आई. टी. आर. 566; *फागू मल संत राम बनाम आयकर आयुक्त, पटियाला,* 74 आईटीआर [1969] 734 *और आयकर आयुक्त, बॉम्बे शहर-II बनाम फोर्डहम प्रेसिंग (इंडिया) प्रा. लि. लिमिटेड,* 121 आई. टी. आर. 426, आंशिक रूप से अनुमोदित।

आयकर आयुक्त बनाम गंगा शुगर कॉर्पोरेशन लिमिटेड, 92 आईटीआर[1973] 173 दिल्ली और *आयकर आयुक्त, गुजरात-IV बनाम*

सुसिन टेक्सटाइल बेयरिंग लिमिटेड, 135 आई. टी. आर. [1982] 443, अनुमोदित।

टेक्सटाईल मशीनरी कार्पोरेशन लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त,पश्चिम बंगाल, 107 [1977] 195 एस. सी. पुष्ट।

1.5. शब्दकोश के अनुसार 'फॉर्म' के अलग-अलग अर्थ हैं। जिस संदर्भ में इसका उपयोग किया गया है, उसका उद्देश्य यह दर्शाना था कि कंपनी का निकाय या उसका आकार पहले व्यावसायिक उद्देश्य के लिए उपयोग किए जाने वाले भवन, मशीनरी या संयंत्र के हस्तांतरण के परिणामस्वरूप नहीं आया था। 'गठित' शब्द से पहले नकारात्मक शब्द का उपयोग इसे और मजबूत करता है। दूसरे शब्दों में, किसी अन्य व्यवसाय में पहले उपयोग किए गए भवन ,मशीनरी या संयंत्र के परिणामस्वरूप उपक्रम का गठन नहीं होना चाहिए। उप-धारा (1) के दायरे से नए उपक्रम को बाहर निकालने का हस्तांतरण ऐसा होना चाहिए कि हस्तांरण के बिना नया उपक्रम अस्तित्व में नहीं आ सकता था।

1.6. हस्तगत प्रकरण में, भवन को पट्टे पर लेने की भूमिका कंपनी के गठन में प्रमुख नहीं थी। इसलिए उच्च न्यायालय द्वारा राजस्व के पक्ष में प्रश्न का उत्तर देना न्यायोचित नहीं था। निर्धारिती आयकर अधिनियम,1922 की धारा 15 सी के तहत आंशिक छूट का हकदार था।

सिविल अपीलीय क्षेत्राधिकार: सिविल अपील सं. 1211 (एनटी)/1982

बॉम्बे उच्च न्यायालय के आयकर रेफरेन्स सं. 154/ 1971 के निर्णय और आदेश दिनांकित 25.8.1981 से उत्पन्न।

के साथ

सिविल अपील सं. 1258 से 1260 (एनटी) /1982

और

सिविल अपील सं. 1257 (एनटी)/1982

अपीलार्थी के लिए पी. एच. पारेख।

प्रत्यर्थी के लिए जे. राममूर्ति, पी. परमेश्वरन।

न्यायालय का निर्णय इसके द्वारा दिया गया -

आर. एम. सहाय, जे.

मूल्यांकन वर्ष 1960-61 से संबंधित आयकर संदर्भ में कानून का प्रश्न जो बाम्बे उच्च न्यायालय के आदेशों की इन अपीलों में विचार के लिए उत्पन्न होता है कि यदि निर्धारिती आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 15 के तहत पट्टे पर लिया गया भवन जो पूर्व में अन्य व्यवसाय के लिए उपयोग में लिया जाता था में स्थापित औद्योगिक उपक्रम से प्राप्त मुनाफा और लाभ पर कर के भुगतान से आंशिक छूट का दावा करने का हकदार था।

दिनांक 29 सितंबर 1945 में निगमित मेसर्स बचराज ट्रेडिंग कॉर्पोरेशन (संक्षेप में 'कॉर्पोरेशन') विभिन्न वस्तुओं में आयात-निर्यात का व्यवसाय करती है। 1957 में इसे 400 सी.सी. तीन पहियों वाले परिवहन के निर्माण के लिये लाईसेंस दिया गया था। इसने विदेशी सहयोगी के साथ एक समझौता किया, जो लाइसेंसधारक को जर्मन चिह्नों के भुगतान के एवज में, भारत में गति वाणिज्यिक तिपहिया वाहनों के निर्माण के लिए तकनीकी जानकारी का अधिकार देने पर सहमत हुए। तदनुसार निर्धारिती कंपनी मेसर्स बजाज टेंपो लिमिटेड, बॉम्बे (संक्षेप में 'कंपनी') का गठन सरकार द्वारा जारी विनिर्माण लाइसेंस का दोहन करने के लिए किया गया था, जिसमें 32 प्रतिशत शेयर पूंजी विदेशी सहयोगियों द्वारा अभिदान की गई थी और शेष 68 प्रतिशत शेयर पूंजी निगम के शेयरधारकों को जारी की गई थी। निर्धारिती कंपनी ने निगम के साथ एक समझौता किया, जो प्रवर्तक कंपनी थी, ताकि प्रवर्तक कंपनी से टेम्पो वाहनों के निर्माण के लाइसेंस के तहत प्राप्त टेम्पो वाहनों के निर्माण का अधिकार सुरक्षित व अधिग्रहित किए जा सकें और ऑटो रिक्शा इंजीनियरिंग फैक्ट्री के नाम से पंजीकृत कारखाने को अपनी संपत्ति, देनदारियों, मशीनरी, बिजली, कोटा आदि के साथ एक चालू संस्था के रूप में अधिग्रहित किया जा सके। समझौते के खंड 10 में प्रावधान दिया गया है कि हस्तांतरती, यानी कंपनी, पट्टेदार के रूप में मासिक किराए के भुगतान पर कारखाने के परिसर और भवनों के कब्जे में रहेगी। निगम के 3,500 रुपये मूल्य के औजार और

उपकरण भी कंपनी को हस्तांतरित कर दिए गए। कार्यभार लेने के बाद भारत सरकार के उपयुक्त प्राधिकारी द्वारा कम्पनी के लाईसेंस के पक्ष में समर्थन किया गया था।

मूल्यांकन कार्यवाही में निर्धारिती ने कर भुगतान से आंशिक छूट के लाभ का दावा किया क्योंकि कंपनी एक नई उपक्रम थी। आयकर अधिकारी ने उक्त दावे को इस आधार पर खारिज कर दिया कि हालांकि उपक्रम नई था, लेकिन वह लाभ की हकदार नहीं थी, क्योंकि वह पहले से मौजूद व्यवसाय को विभाजित करके और पहले से अन्य व्यवसाय में उपयोग किए जाने वाले भवन और मशीनरी को नए व्यवसाय में हस्तांतरित करके बनायी गयी थ। हालांकि,आयकर अधिकारी ने यह पाया कि,मामले के तथ्यों पर, यह नहीं माना जा सकता कि यह पहले से संचालित व्यवसाय के पुनर्निर्माण का मामला था। 3,500 रुपये के औजारों और उपकरणों के हस्तांतरण से भी उन्हें कोई खास योग्यता नहीं मिली। वास्तव में दावे को अस्वीकार करने का मुख्य आधार एकऐसे भवन में व्यवसाय की स्थापना करना था जिसका उपयोग पूर्व में व्यवसाय के लिए किया जाता था। अपीलीय आयुक्त आयकर अधिकारी से सहमत नहीं थे क्योंकि उनके अनुसार पट्टे पर परिसर लेना भवन के हस्तांतरण के बराबर नहीं माना जा सकता क्योंकि जिस भवन में उपक्रम स्थापित किया गया था, वह खरीदा नहीं गया था, बल्कि केवल पट्टे पर लिया गया था। अपीलीय प्राधिकारी ने अभिनिर्धारित किया कि चूंकि यह स्वीकृत स्थिति थी कि

भवन के मूल्य को धारा 15 सी के प्रयोजनों के लिए पूंजी गणना में शामिल नहीं किया जा सकता है, जिसका मूल्य स्थापित परिसंपत्तियों के मूल्य की तुलना में नगण्य होगा, निर्धारिती लाभ का दावा करने का हकदार था। आगे अपील में आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण अपीलीय प्राधिकरण के आदेश से सहमत हुआ। इसने राजस्व की ओर से इस तर्क कि चूंकि प्रश्नगत परिसर पूर्व में व्यवसाय के प्रयोजनार्थ हेतु उपयोग में लिया जा रहा था, निर्धारिती लाभ का दावा करने से वंचित कर दिया गया था, को खारिज किया गया क्योंकि 'नव स्थापित उपक्रम का तात्पर्यऐसे भवन से भी होगा जो निर्धारिती स्वयं द्वारा पूर्व में अन्य व्यवसाय के लिये उपयोग किया जाता हो। यह माना गया कि पट्टे को हस्तांतरण नहीं माना जा सकता था।

न्यायाधिकरण ने अभिनिर्धारित किया कि धारा 15 सी की उप-धारा (2) के खंड (i) के दायरे में शामिल होने के लिये औद्योगिक उपक्रम को भवन,संयंत्र या मशीनरी के हस्तांतरण द्वारा 'गठित' किया जाना चाहिए था, जो उपक्रम के गठन में महत्वपूर्ण और प्रमुख था। दूसरे शब्दों में, इस तरह के हस्तांतरण द्वारा निभाई गई भूमिका ऐसी होनी चाहिए थी कि उद्योग इसके बिना अस्तित्व में नहीं आ सकता था। न्यायाधिकरण के अनुसार यह तर्क उचित नहीं है कि एक बडे औद्योगिक उपक्रम को मात्र इस आधार पर धारा 15 सी के लाभ से वंचित कर दिया जाये कि उसके द्वारा व्यवसायिक परिसर को पट्टे पर लिया गया अथवा इसके द्वारा पूर्व में व्यवसायिक

प्रयोजनार्थ में उपयोग में ली गई अपनेऐसे औजारों और उपकरणों जिसका मूल्य बहुत कम है, उपयोग में लिया गया। विभाग द्वारा दिए गए रेफरेन्स पर, उच्च न्यायालय ने विभाग द्वारा उठाये गये विधिक प्रश्न का निर्धारण उसके पक्ष में व निर्धारिती के विरूद्ध बिना किसी विचार के,मात्र *कैप्सूलेशन सर्विसेज प्रा.लि. बनाम आयकर आयुक्त,बाम्बे,91[1973]/TR 566* के निर्णय को ध्यान में रखते हुए किया गया। अतः न्यायाधिकरण का निष्कर्ष कि निर्धारिती कंपनी को प्रवर्तक कंपनी के पुनर्निर्माण द्वारा गठित नही कहा जा सकता है क्योंकि 'नव औद्योगिक उपक्रम का व्यवसाय ,निर्धारिती कंपनी द्वारा स्थापित कम्पनी इसके निगमन से पूर्व अस्तित्व में नहीं थी और इसे न तो प्रवर्तक कम्पनी न ही किसी अन्य कंपनी द्वारा जारी रखा गया था' अंतिम हो चुका है।

मुख्य विवाद यह है कि यदि कंपनी का गठन पूर्व व्यवसाय में उपयोग में लिये गये भवन या सामग्री के हस्तांतरण द्वारा किया गया था। इसके दो पहलू थे-एक भवन को पट्टे पर लेना और दूसरा 3,500 रुपये मूल्य के औजारों और उपकरणों का हस्तांतरण।

आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 15 सी निम्न प्रकार हैः

15C (1) Save as otherwise hereinafter provided, the tax shall not be payable by an assessee on so much of the profits or gains derived from any industrial undertaking to which this

section applies as do not exceed six per cent per annum on the capital employed in the undertaking, computed in accordance with such rules as may be made in this behalf by the Central Board of Revenue.

(2) This section applies to any industrial undertaking which -

(i) is not formed by the splitting up, or the reconstruction, of business already in existence or by the transfer to a new business of building, machinery or plant previously used in any other business ..... "

सीमित प्रश्न यह है कि क्या निर्धारिती जिसे न्यायाधिकरण द्वारा नई कम्पनी पाया गया है,उसे उपधारा(2)खण्ड(i) के संचालन के कारण धारा 15 सी(1) में वर्णित लाभ से वंचित किया जा सकता है। यह एक प्रतिबंधात्मक खंड है। यह उस लाभ से वंचित करता है जो अन्यथा उपधारा (1) के तहत उपलब्ध है। अतः काराधान कानून में वृद्धि व विकास को बढावा देने वाले प्रावधान की उदारतापूर्वक व्याख्या की जानी चाहिये। *ब्रोच डिस्ट्रीक कोऑपरेटिव कॉटन सेल्स गिनिंग एंड प्रेसिंग सोसाइटी लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त, अहमदाबाद,* 177 आईटीआर [1989] 418 एससी में निर्धारिती एक सहकारी समिति ने दावा किया कि जिनिंग व प्रेसिंग

गतिविधियों से प्राप्त आय धारा 81 आयकर अधिनियम के तहत छूट के लिये योग्य होती है। व्याख्या के लिए प्रश्न यह था कि क्या सहकारी समिति जो जिनिंग और प्रेसिंग का व्यवसाय करती है,वहऐसी समिति थी जा े अपने सदस्यों की कृषि उपज का विपणन करने में engage थी। न्यायालय ने अभिनिर्धारित किया कि धारा 81 (1) का उद्देश्य सहकारी समितियों के विकास को प्रोत्साहित और बढ़ावा देना है और इसके परिणामस्वरूप उस प्रावधान के संचालन के लिए एक उदार व्याख्या की जानी चाहिए। और चूंकि जिनींग और प्रेसिंग धारा 81 (1) में उल्लिखित गतिविधियों के लिए प्रासंगिक या आनुषंगिक था, इसलिए निर्धारिती छूट का हकदार था और परंतुक रास्ते में नहीं खड़ा था। *आयकर आयुक्त, अमृतसर बनाम स्ट्रॉबोर्ड मैन्युफैक्चरिंग कंपनी लिमिटेड, 177 आई. टी. आर. [1989] 431 एस. सी.* में यह अभिनिर्धारित किया कि औद्योगिक गतिविधि को प्रोत्साहित करने के उद्देश्यों से कर में छूट प्रदान करने वाले कानून को उदारतापूर्वक व्याख्या करनी चाहिये। न्यायालय के समक्ष प्रश्न यह था कि क्या स्ट्रॉ बोर्ड को संबंधित मूल्यांकन वर्षों के लिए संबंधित अनुसूची में उल्लिखित "पेपर और पल्प" शब्द के अंतर्गत माना जा सकता है। न्यायालय ने यह अभिनिर्धारित किया कि चूंकि अनुसूची में "पेपर और पल्प" शब्द का उल्लेख किया गया था, इसका तात्पर्य पेपर और पल्प उद्योग से था और चूंकि स्ट्रा बोर्ड उद्योग को पेपर और पल्प उद्योग का हिस्सा बताया जा सकता है, इसलिए यह लाभ प्राप्त करने का हकदार है।

उक्त धारा, का समग्र रूप से अवलोकन करे तो, यह एकऐसा प्रावधान था, जो औद्योगीकरण के प्रोत्साहतन की दिशा में निर्धारिती को नियोजित पूंजी पर एक वर्ष में छह प्रतिशत की सीमा तक कर का भुगतान नहीं करने के लाभ का दावा करने के लिए एक नया उपक्रम स्थापित करने की अनुमति देता है। परंतु विधायिका ने इस तरह के लाभ को मात्र उन उपक्रमों तक सीमित रखने के लिये जो रूप और सार में नए थे, यह उपबंधित किया है कि उपक्रम धारा 15 सी की उपधारा (2) के खंड (i) के तहत किसी भी तरह से 'गठित' नहीं की गई हो। इन आवश्यकताओं में से प्रत्येक, अर्थात्, किसी मौजूदा व्यवसाय को विभाजित करके या उसका पुनर्निर्माण करके उपक्रम का गठन या किसी भी पूर्व व्यवसाय में उपयोग किए गए भवनों, कच्चे माल या संयंत्र को उपक्रम को हस्तांतरण के परिणामस्वरूप उपधारा (1) के तहत अनुध्यात किए गए लाभ को अस्वीकार किया जाता है। चूँकि आर्थिक विकास को बढ़ावा देने के उद्देश्य वाले प्रावधान की उदारतापूर्वक व्याख्या की जानी चाहिए, इसलिए उसके प्रतिबंध की भी इस तरह से व्याख्या की जानी चाहिए ताकि धारा के उद्देश्य को बढ़ावा मिले ना कि वह विफल हो जाये। लेकिन,अनपेक्षित रूप से,खंड को शाब्दिक रूप से समझने का यह परिणाम निकला, जैसा कि उच्च न्यायालय द्वारा किया गया था जिसके लिए इसे दोषी नहीं ठहराया जा सकता है, क्योंकि प्रावधान इस तरह के व्याख्या के लिए अतिसंवेदनशील है यदि इसके अधिनियमन के पीछे का उद्देश्य, जिस उद्देश्य को वह प्राप्त

करना चाहता था और जिस शरारत को वह नियंत्रित करना चाहता था, वह दृष्टिहीन हो जाता है। इसे पढ़ने का एक तरीका यह है कि यह खंड किसी भी अन्य व्यवसाय में पहले उपयोग किए गए किसी भी भवन, संसंयंत्र या मशीनरी के हस्तांतरण से बने किसी भी उपक्रम को बाहर करता है।ऐसे पढ़ने पर कोई आपत्ति नहीं की जा सकती थी, लेकिन जब इतने स्पष्ट और सरल तरीके से पढ़ने के परिणाम का विश्लेषण किया जाता है तो ऐसा प्रतीत होता है कि शाब्दिक व्याख्या उचित नहीं होगी। इस मामले के तथ्यों उदाहरण के रूप में अंतर्निहित भ्रांति सामने आती है।

आयकर अधिकारी ने पाया कि 3,500 रुपये के उपकरणों और सामग्री का जो पूर्व व्यवसाय में उपयोग किये जाते थे को हस्तांतरित कर दिया गया था। इनमें ऐसी मशीनें शामिल थीं जो बहुत छोटी प्रकृति की थी। लेकिन एक स्पॉटवेलिंग मशीन की कीमत रू.1500/-, अन्य 13 वस्तुओं का मूल्य रू.100, रू.200, रू.300 या अधिकतम रू 400/- था। स्पष्ट रूप से पढने पर इस तरह के हस्तांतरण का प्रभाव खण्ड का संचालन और निर्धारिती को लाभ से वंचित करना था लेकिन यह उस उद्देश्य का प्रत्याख्यान होगा जिसके लिए प्रावधान अधिनियमित किया गया था। धारा 15 सी की उपधारा (2) के खंड (1) द्वारा विधायिका का उद्देश्य लेबल में परिवर्तन से नये उपक्रम के लिये इच्छित लाभ के दुरुपयोग के किसी भी प्रयास या कोशिश को नियंत्रित करना है। इसका उद्देश्य वास्तविक नए औद्योगिक उपक्रम को लाभ से वंचित करना नहीं था बल्कि उस कुचेष्टा को

नियंत्रित करना था जो अन्यथा हो सकती थी। हालांकि परिणाम बिल्कुल विपरीत था। भवन या संयंत्र या मशीनरी का कोई उपयोग चाहे वह कितना भी नाममात्र का क्यों ना हो, या तो मजबूरी या असावधानी या नितांत आवश्यकता के कारण कुचेष्टा की श्रेणी में आ गया और विभागीय अधिकारियों ने, क्योंकि वे प्रावधाने से बाध्य थे, छूट देने से इंकार कर दिया। उच्च न्यायालयों के दृष्टिकोण में भी भिन्नता थी। हमारे सामने रखे गए विभिन्न निर्णय कोई गुंजाईश नहीं छोड़ते हैं। कुछ नए व्यवसाय में मशीनरी के हस्तांतरण व अन्य भवन से संबंधित थे। मशीनरी के संबंध में उच्च न्यायालय लगभग सर्वसम्मत प्रतीत होते हैं कि जहां हस्तांतरित मशीनरी का मूल्य कम या अल्प था,वहां निर्धारिती को लाभ से वंचित नहीं किया जाना चाहिए। उदाहरण के लिए,कलकत्ता उच्च न्यायालय को *आयकर आयुक्त,पश्चिम बंगाल-// बनाम सैंथिया राईस एंड आयल मिल्स*,82 आईटीआर [1971]778(कैल.) में निर्धारिती को लाभ देने से इंकार करने का कोई कारण नहीं मिला, जहां उपक्रम का गठन खुले बाजार से सैकेंड हैंड मशीनरी के अंश के अधिग्रहण से किया गया था। लेकिन जो निर्णय मशीनरी के हस्तांतरण पर अग्रणी निर्णय बन गया था वह *दिल्ली उच्च न्यायालय ने आयकर आयुक्त बनाम गंगा शुगर कार्पोरेशन लिमिटेड, 92 आईटीआर [1973] 173 (दिल्ली)* में दिया गया था। बाद में दिए गए लगभग सभी फैसलों में इसका पालन किया गया है, क्योंकि इसे इस न्यायालय द्वारा अनुमोदित किया गया था।

यह अभिर्निधारित किया गया था कि नई इकाई की स्थापना में शामिल व्यय के एक छोटे से अंश के मूल्य की पुरानी इकाई के स्क्रैप और सामग्री का उपयोग धारा 15(2) के खंड(i) के अंतिम शब्दों को आकर्षित नहीं करता है। कलकत्ता उच्च न्यायालय *आयकर आयुक्त, पश्चिम बंगाल-/ बनाम इलेक्ट्रिक कंस्ट्रक्शन एंड इक्विपमेंट कंपनी लिमिटेड (कैल.)*,104 आईटीआर [1976] 101,में इस मत का था कि जहां पहले उपयोग की जाने वाली मशीनरी स्थापित मशीनरी के मूल्य की तुलना में बहुत कम थी, वहां निर्धारिती धारा 15 सी की उपधार(1) के अंतर्गत था। बॉम्बे उच्च न्यायालय ने *आयकर आयुक्त, बॉम्बे शहर-/ बनाम एस्बेस्टोस, मैग्नेशिया एंड फ्रिक्शन मैटेरियल्स लिमिटेड, 106 आईटीआर[1977] 286* में भी यही दृष्टिकोण लिया गया था और यह देखा गया कि विचार किये जाने वाला महत्वपूर्ण पहलू 'नये उपक्रम में हस्तांतरित और उपयोग की गई पुरानी परिसंपत्तियों का मौद्रिक मूल्य होना चाहिये'। आयकर आयुक्त, बॉम्बे सिटी-I बनाम कोपरान केमिकल कंपनी लिमिटेड, 112 आईटीआर[1978]893 न्यायालय ने निर्धारिती के पक्ष में प्रश्न का उत्तर दिया क्योंकि नए व्यवसाय में हस्तांतरित मशीनरी 'नगण्य मूल्य' की थी। एक अन्य निर्णय में बॉम्बे उच्च न्यायालय ने *आयकर आयुक्त, बॉम्बे सिटी-// बनाम सायर्स एशिया लिमिटेड, 122 आईटीआर[1980] 259* ने 1961 के अधिनियम की धारा 84 (2) के अनुरूप प्रावधान का व्याख्या करते हुए,यह मत दिया कि जहाँ किराए पर ली गई मशीनरी कुल मूल्य का नगण्य हिस्सा थी वहां

निर्धारिती को लाभ से वंचित नहीं किया जा सकता है। *एल. जी. बालकृष्णन एंड ब्रदर्स लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त, मद्रास, 151 आईटीआर[1985] 270* में मद्रास उच्च न्यायालय ने निर्धारिती के खिलाफ अनुपात या हस्तांतरित मशीनरी के मूल्य पर निर्णय नहीं लिया बल्कि क्योंकि मशीनरी का पट्टा हस्तांतरण के बराबर था।

भवन के हस्तांतरण पर निर्धारिती के खिलाफ निर्णय करने के लिये उच्च न्यायालय द्वारा बाम्बे उच्च न्यायालय के जिस निर्णय पर निर्भर किया गया था, उस पर बाद में ध्यान दिलाया जायेगा। लेकिन इसी उच्च न्यायालय ने *आयकर आयुक्त, बॉम्बे सिटी-// बनाम फोर्डहैम प्रेसिंग (भारत) Pvt.Ltd. ,121 आईटीआर 462* में इस पर निर्भर किया गया था, एक ऐसे मामले में जहां निर्धारिती ने अधिसंरचना के साथ भूमि पट्टे पर ली, टिन की छत को हटा दिया और दीवार की ऊंचाई बढ़ा दी और छत को नई छत से ढक दिया। यह अभिनिर्धारित किया गया कि चूंकि निर्धारिती द्वारा उपयोग की गई नई संरचना पूरी तरह से नई संरचना नहीं थी, इसलिए व्यवसाय के लिए पहले उपयोग किये जाने वाले भवन के हस्तांतरण द्वारा उपक्रम का गठन किया गया था। *आयकर आयुक्त, गुजरात-/V बनाम सुएसिन टेक्सटाइल बेयरिंग लिमिटेड, 135 आईटीआर[1982]443,* में गुजरात उच्च न्यायालय ने 1961 के अधिनियम के तहत निर्धारिती के दावे का फैसला करते हुए एक असहमतिपूर्ण टिप्पणी की और माना, 'व्यावहारिक सामान्य ज्ञान और वाणिज्यिक समीचीनता के लिए इस

निष्कर्ष की आवश्यकता होगी कि जहां तक किसी ऐसे भवन में एक नया उपक्रम चलाया जा रहा है जिसका उपयोग पहले किसी और द्वारा किया जा रहा था या जिसे निर्धारिती के अलावा किसी और द्वारा किराए पर लिया गया था और नए उपक्रम को निर्धारिती द्वारा पहली बार नए किराएशुदा परिसर में शुरू किया जा रहा था, तो तीसरी नकारात्मक शर्त का उल्लंघन नहीं कहा जा सकता है।

इस प्रकार जहां तक मशीनरी के हस्तांतरण का संबंध है, उच्च न्यायालयों ने लगातार यह दृष्टिकोण रखा है कि यदि हस्तांतरित मशीनरी का मूल्य नाममात्र था तो इसके परिणामस्वरूप निर्धारिती को लाभ से वंचित नहीं किया जा सकता है। यह निष्कर्ष या तो वाणिज्यिक समीचीनता या व्यावहारिक सामान्य ज्ञान के सिद्धांत पर या निर्धारिती को अन्यायपूर्ण कठिनाई से बचने के लिए प्रावधान का अर्थ लगाकर निकाला गया था। इसे 1961 के अधिनियम की धारा 80जे की उपधारा (4) के स्पष्टीकरण (2) द्वारा विधायी रूप से मान्यता दी गई थी। इसी प्रकार भवन के हस्तांतरण के कारण होने वाली अयोग्यता को सबसे पहले 1967 में प्रावधान में संशोधन करके कम किया गया था और यह प्रावधान किया गया था कि नई कंपनी द्वारा पट्टे पर लिए गए व्यावसायिक उद्देश्यों के लिए पहले उपयोग किया गया कोई भी भवन 1961 अधिनियम की धारा 80जे की उप-धारा (4) के खंड (ii) के दायरे में नहीं आयेगा। बाद में 1976 में इसे पूरी तरह से हटा दिया गया था, इस प्रकार किसी भी ऑर्डर व्यवसाय के

लिए पहले उपयोग किए जाने वाले भवन के नए व्यवसाय में हस्तांतरण द्वारा नए उपक्रम का गठन नहीं करने का प्रतिबंध किसी भी निर्धारिती को आंशिक छूट के लिए लाभ का दावा करने से वंचित नहीं करता था।

विभाग के विद्वान वकील श्री राममूर्ति ने आग्रह किया कि भले ही 1961 के अधिनियम में धारा 80जे (4) (ii) के समान प्रावधान से व्यवसाय के लिये पहले उपयोग किए जाने वाले भवन में नए व्यवसाय के हस्तांतरण पर प्रतिबंध हटा दिया था लेकिन 1960-61 में निर्धारिती के लिए अनुकूल रूप से प्रतिबिंबित नहीं होगा। बल्कि इससे यह पता चलेगा कि विधायिका जो लोगों की आवश्यकता का सबसे अच्छा निर्णायक है, समय-समय पर सामाजिक और आर्थिक स्थितियों को ध्यान में रखते हुए संशोधन, प्रतिस्थापन और लोप के माध्यम से अपनी मंशा प्रकट करती है। चूंकि 1921 के अधिनियम के संचालन के दौरान इसकी मंशा यह थी कि व्यवसाय के लिए पहले उपयोग किए जाने वाले भवन में स्थापित एक उपक्रम उस लाभ का दावा नहीं कर सकता है इसलिये न्यायालय को अपने हाथों को रोकना चाहिए और 1961 के अधिनियम में 1967 के संशोधन द्वारा प्रावधान की व्याख्या नहीं करनी चाहिये, जब पट्टेशुदा या किराएशुदा भवन से प्रतिबंध हटा दिया गया था या 1976 या जब व्यवसाय के लिए पहले उपयोग किये जाने वाले भवन में व्यवसाय का हस्तांतरण किया जाना, तो निर्धारिती को लाभ का दावा करने से वंचित करने की शर्तों में से एक नहीं रह गई थी। इसके बाद 1961 के अधिनियम में किए गए

संशोधनों को स्पष्टीकरण के रूप में लिया जा सकता है या नहीं भी लिया जा सकता है, लेकिन यदि दुरुपयोग को रोकने के लिए किसी प्रावधान के परिणामस्वरूप इसके अधिनियमन के उद्देश्य को ही रद्द कर दिया गया है और विधायिका हस्तक्षेप करती है तो यह माना जा सकता है कि विधायिका जिस उद्देश्य के लिए प्रावधान जोड़े गए थे, उसकी विफलता से संतुष्ट होकर प्रावधान में उपयुक्त सं.शोधन करके या इसे हटाकर दोष को दूर कर अग्रसर होगी। लेकिन धारा 15 सी के परंतुक की व्याख्या करने के उद्देश्यों के लिए उस हद तक जाना आवश्यक नहीं है क्योंकि इसमें कोई संदेह नहीं हो सकता है कि उपधारा (2) के खंड (1) की शाब्दिक व्याख्या वास्तविक मामलों में भी निर्धारिती को लाभ से वंचित करने के लिए उत्तरदायी था। उदाहरण के लिए अन्यथा लाभ का हकदार एक उपक्रम उपखंड की के दायरे में आएगा यदि यह एक ऐसे भवन में स्थापित किया गया जिसका उपयोग सुदूर अतीत में किसी भी समय व्यावसायिक उद्देश्यों के लिए किया गया था। या हो सकता है कि यह भवन के एक हिस्से में स्थापित किया गया हो, जिसका उपयोग पहले आवास की कमी के कारण व्यावसायिक उद्देश्यों के लिए किया जाता था। इस तरह के उपक्रम को लाभ से वंचित करने का आश्य नहीं हो सकता था जब धारा 15 सी का उद्देश्य ही औद्योगीकरण को प्रोत्साहित करना था। यही कारण था कि विभिन्न उच्च न्यायालयों ने इस खंड की व्याख्या करने के लिए वाणिज्यिक समीचीनता या धन राशि के संदर्भ में पर्याप्त भागीदारी का परीक्षण विकसित किया।

ऐसे मामलों में शाब्दिक व्याख्यान को अपनाने के परिणामस्वरूप धारा 15 सी का उद्देश्य ही विफल हो जाता। इसलिए प्रावधान को सार्थक बनाने के लिए एक ऐसे व्याख्यान का सहारा लेना आवश्यक हो जाता है जो उचित और उद्देश्यपूर्ण हो।

इसलिये, प्रारंभिक अभ्यास यह पता लगाने के लिए होना चाहिए कि क्या उपक्रम नया था। एक बार जब इस परीक्षण की पूर्ति हो जाये तो अधिनियम की धारा 15 सी (1) की भावना को ध्यान में रखते हुए खण्ड (1) को उचित और उदारतापूर्वक लागू किया जाना चाहिये। ऐसा करते समय विभिन्न परिस्थितियाँ उत्पन्न हो सकती हैं, उदाहरण के लिए गठन का किसी भी पूर्व व्यवसाय से कोई लेना-देना नहीं हो सकता है। अर्थात् उपक्रम का गठन किसी भी मौजूदा व्यवसाय को विभाजित या पुनर्निर्मित किए बिना या किसी भी पूर्व व्यवसाय के निर्माण सामग्री या संसंयंत्र के हस्तांतरण के बिना किया जा सकता है। इस तरह का उपक्रम निस्संदेह बिना किसी कठिनाई के लाभ पाने का पात्र होगा। दूसरी ओर पर कोई उपक्रम अपने रूप में नया हो सकता है लेकिन सार में नहीं। यह केवल नाम से नया हो। इस तरह का उपक्रम स्पष्ट रूप से लाभ का हकदार नहीं होगा। इन दोनों के बीच कई अन्य स्थितियाँ हो सकती हैं। इस तरह के मामलों में कठिनाई उत्पन्न होती है। उदाहरण के लिए एक नई कंपनी का गठन किया जा सकता है, जैसा कि इस मामले में एक तथ्य था जिसे आयकर अधिकारी द्वारा भी विवादित नहीं किया जा सकता था। लेकिन

3,500 रुपये के उपकरण और सामग्री इसे पूर्व फर्म से हस्तांतरित किये गए थे। तकनीकी रूप से यह पूर्व व्यवसाय में प्रयुक्त सामग्री का हस्तांतरण था। कोई यह कहा सकता है जैसा विभाग के विद्वान वकील द्वारा आवेगपूर्ण आग्रह किया गया था कि जहां क़ानून की भाषा स्पष्ट थी, वहां व्याख्या की कोई गुंजाइश नहीं थी। यदि विद्वान वकील के निवेदन को स्वीकार किया जाता है तो एक बार यह पाया जाता है कि उपक्रम में उपयोग की गई सामग्री पूर्व व्यवसाय की थी, तो जांच समाप्त हो जाती और निर्धारिती को किसी भी लाभ का दावा करने से वर्जित किया जाता था। कानून के शब्द निस्संदेह सर्वोत्तम मार्गदर्शक होते हैं। लेकिन यदि उनका अर्थ अस्पष्ट हो जाता है तो न्यायालयों को स्पष्ट करने की आवश्यकता होती है। उपधारा (2)ऐसे प्रत्येक उपक्रम, सिवाय इसके जो खंड (i) के अंतर्गत आते है, जिसके लिए यह आवश्यक होता है कि वह भवन व मशीनरी के हस्तांतरण से गठित ना हो, को सम्मिलित करते हुये उपधारा (1) के उद्देश्य को बढावा देता है। लाभ का प्रतिबंध या प्रत्याख्यान नई कम्पनी को भवन या सामग्री के हस्तांतरण से उत्पन्न नहीं होता है, बल्कि वह इस प्रकार के हस्तांतरण से गठित नहीं होना चाहिये। यही व्याख्या की कुंजी है। इस तरह के हस्तांतरण द्वारा गठन नहीं होना चाहिए। उपयोग पर नहीं बल्कि गठन पर जोर दिया जाता है। इसलिए भवन या सामग्री का प्रत्येक हस्तांतरण नहीं बल्किऐसा जिसके परिणामस्वरूप उपक्रम का गठन हुआ है।

टैक्सटाईल मशीनरी कोर्पोरेशन लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त, पश्चिम बंगाल, 107 [1977]195 SC इस न्यायालय ने धारा 15 सी की व्याख्या करते हुए माना :

> "The true test, is not whether the new industrial undertaking connoted expansion of the existing business of the assessee but whether it is all the same a new and identifiable undertaking separate and distinct from the existing business. No particular decision m one case can lay down an inexorable test to determine whether a given case,comes under section 15C or not. In order that the new undertaking can be said to be not formed out of the already existing business, there must be a new emergence of a physically separate industrial unit which may exist on its own as a viable unit. An undertaking is formed out of the existing business if the physical identity with the old unit is preserved."

भले ही यह निर्णय मौजूदा व्यवसाय का पुनर्निर्माण से संबंधित खंड से संबंधित था, लेकिन 'गठित नहीं' का अर्थ यह है कि उपक्रम को पुराने की निरंतरता नहीं होनी बल्कि एक नई इकाई के उद्भव के रूप में देखा जाना चाहिये। इसलिए भले ही उपक्रम भवन,संसंयंत्र या मशीनरी के हस्तांतरण द्वारा स्थापित किया गया हो, लेकिन यहऐसे हस्तांतरण के परिणामस्वरूप गठित नहीं हुआ है, तो निर्धारिती को लाभ से वंचित नहीं किया जा सकता है।

बॉम्बे के उस फैसले पर लौटते हुये, जिसको उच्च न्यायालय ने निर्धारिती के खिलाफ प्रश्न का उत्तर देने के लिए आधार बनाया था, हम इस मामले के प्रयोजन के लिये मान लेंगे कि भवन का पट्टा हस्तांतरण के बराबर है। फिर भी महत्वपूर्ण बात यह है कि उच्च न्यायालय ने शब्द 'गठित' के प्रभाव की जांच नहीं की। यह इस आधार पर आगे बढ़ा कि एक बार पट्टा हस्तांतरण के बराबर हो जाता है तो निर्धारिती किसी भी छूट का दावा करने के लिए अयोग्य हो गया। न्यायालय ने निर्धारिती की ओर से दिये गये तर्क को *आयकर आयुक्त,पश्चिम बंगाल-// बनाम सैंथिया राइस एंड ऑयल मिल्स, 82 आई. टी. आर. [1971] 778 कैल.* में कलकत्ता के निर्णय कि उपक्रम को अधिकार से वंचित करने के लिए नए व्यवसाय के लिए भवन का हस्तांतरण स्वयं निर्धारिती का होना चाहिए था,के आधार पर खारिज कर दिया। हमारी राय में बॉम्बे निर्णयन के इस पहलू पर सही ढंग से निर्णय लिया गया था और इस आधार पर निर्धारिती के पक्ष में

निर्णय देना न्यायाधिकरण द्वारा उचित नहीं था।इसलिए हम *फागू मल संत राम बनाम आयकर आयुक्त, पटियाला, 74 आईटीआर[1969]734* में बॉम्बे उच्च न्यायालय व पंजाब और हरियाणा उच्च न्यायालय के दृष्टिकोण का समर्थन इस हद तक करते है कि 'पहले किसी अन्य व्यवसाय में उपयोग किया जाता था' को इतना संकीर्ण नहीं माना जा सकता है कि इसे केवल निर्धारिती के भवन तक ही सीमित रखा जा सके। परंतु हम बॉम्बे के इस दृष्टिकोण को अनुमोदित नहीं करते हैं कि यदि पट्टे पर लिए गए परिसर में कोई नया उपक्रम स्थापित किया जाता है, तो यह हमेशा पहले उपयोग किये गये भवन के हस्तांतरण द्वारा उपक्रम के गठन के बराबर होता है क्योंकि उक्त निर्णय 'गठित' शब्द की व्यापकता की जांच किए बिना दिया गया था, जैसा कि हमने उपर बताया है, उपरोक्त की व्याख्या इस न्यायालय द्वारा टैक्सटाईल मशीनरी कोर्पोरेशन लिमिटेड में की गई जिसके द्वारा *आयकर आयुक्त बनाम गंगा शुगर कॉर्पोरेशन लिमिटेड के* दिल्ली उच्च न्यायालय के निर्णय को अनुमोदित किया गया था। शब्दकोश के अनुसार 'फॉर्म' के अलग-अलग अर्थ हैं। जिस संदर्भ में इसका उपयोग किया गया है, उसका उद्देश्य यह दर्शाना था कि कंपनी का निकाय या उसका आकार पहले व्यावसायिक उद्देश्य के लिए उपयोग किए जाने वाले भवन, मशीनरी या संसंयंत्र के हस्तांतरण के परिणामस्वरूप नहीं आया था। 'गठित' शब्द से पहले नकारात्मक शब्द का उपयोग इसे और मजबूत करता है। दूसरे शब्दों में, किसी अन्य व्यवसाय में पहले उपयोग किए गए भवन ,मशीनरी या

संसंयंत्र के परिणामस्वरूप उपक्रम का गठन नहीं होना चाहिए। उप-धारा (1) के दायरे से नए उपक्रम को बाहर निकालने का हस्तांतरण ऐसा होना चाहिए कि हस्तांरण के बिना नया उपक्रम अस्तित्व में नहीं आ सकता था। हमारी राय में, न्यायाधिकरण द्वारा पाए गए तथ्यों पर, भवन को पट्टे पर लेने की भूमिका कंपनी के गठन में प्रमुख नहीं थी। इसलिए उच्च न्यायालय द्वारा राजस्व के पक्ष में प्रश्न का उत्तर देना न्यायोचित नहीं था।

तदनुसार अपीलें सफल होती हैं और स्वीकार की जाती है। उच्च न्यायालय का आदेश अपास्त किया जाता है। उच्च न्यायालय में विभाग द्वारा उठाया गया विधिक प्रश्न विभाग के विरूद्ध तय किया जाता है और यह अभिनिर्धारित किया जाता है कि मामले के तथ्यों और परिस्थितियों में निर्धारिती अधिनियम की धारा 15 सी के तहत आंशिक छूट का हकदार था। तद्नुसार उच्च न्यायालय के समक्ष लंबित रेफरेन्स निर्धारिती के पक्ष में और राजस्व के विरुद्ध तय किया जाता है।

निर्धारिती अपने खर्चों का हकदार होगा।

अपीलें स्वीकार।

यह अनुवाद आर्टिफिशियल इंटेलिजेंस टूल 'सुवास' की सहायता से अनुवादक न्यायिक अधिकारी प्रेक्षा झुनझुनवाला (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।