

मैसर्स संजीव वूलन मिल्स

बनाम

आयकर आयुक्त, मुम्बई

24 नवम्बर, 2005

[डा. एआर. लक्ष्मणन और पी.पी. नाओल्कर, जे.]

आयकर अधिनियम 1961 - धारा 145 - निर्धारिती ने बाजार मूल्य पर तैयार माल के अंतिम स्टॉक के मूल्यांकन की पद्धति अपनायी - एक विशेष मूल्यांकन वर्ष में अमेरिकी डॉलर के मुकाबले भारतीय रूपये का अवमूल्यन हुआ-निर्धारिती ने उस वर्ष भारी सकल लाभ का खुलासा किया और अधिनियम के तहत कटौती के लाभ का दावा किया - निर्धारिती ने बाद के मूल्यांकन वर्ष में नुकसान का खुलासा किया- राजस्व ने निर्धारिती द्वारा अपनायी गयी लेखांकन पद्धति को इस आधार पर खारिज कर दिया कि आय की उचित कटौती नहीं की जा सकी - आयुक्त (अपील) ने अपील खारिज कर दी लेकिन उक्त आदेश अपीलीय अधिकरण द्वारा खारिज कर दिया गया - उच्च न्यायालय ने राजस्व की अपील अनुज्ञात की - शुद्धता -

अभिनिर्धारित, राजस्व को अधिनियम के तहत लेखांकन की एक उपयुक्त विधि अपनाने की शक्ति हैं, यदि उसकी राय हैं कि निर्धारिती द्वारा अपनायी गयी विधि से आय की उचित कटौती नहीं की जा सकती हैं- तथ्यों के आधार पर, निर्धारिती ने लागत या बाजार मूल्य, जो भी कम हो, पर तैयार माल के अंतिम स्टॉक के मूल्यांकन की सही और स्थापित पद्धति नहीं अपनायी हैं - इसलिए राजस्व की कार्यवाही उचित हैं।

अपीलकर्ता - निर्धारिती कृत्रिम अपशिष्ट के आयात और ऊनी कंबल के निर्माण व निर्यात में लगा हुआ हैं। अपीलार्थी व्यापारिक आधार पर लेखाबही रख रहा था। कच्चे माल/अर्ध-तैयार माल के समापन स्टॉक का मूल्य लागत मूल्य पर और तैयार माल का बाजार मूल्य पर मूल्यांकन किया जा रहा था। समापन लेखांकन तिथी पर प्रचलित विनिमय दर लागू करके अमेरिकी डॉलर में तैयार माल का बाजार मूल्य भारतीय रूपये में परिवर्तित किया जा रहा था।

आकलन वर्ष 1992-93 के दौरान, अमेरिकी डॉलर के मुकाबले भारतीय रूपये का अवमूल्यन हुआ था। एक अमेरिकन डॉलर की कीमत 1.4.1991 और 31.3.1992 को क्रमश 18 और 31 रूपये थी। तदनुसार प्रचलित विनिमय दर को लागू करके तैयार माल के शुरुआती और समापन स्टॉक का बाजार मूल्य क्रमशः 90 और 130 रूपये प्रति किलोग्राम किया।

अपीलार्थी ने इस प्रकार भारी सकल लाभ का खुलासा किया और धारा 80 एचएचसी आयकर अधिनियम 1961 के तहत कटौती के लाभ का दावा किया। निर्धारण वर्ष 1993-94 के लिए, अपीलार्थी ने शून्य समापन स्टॉक का खुलासा करके नुकसान दिखाया। राजस्व ने इस आधार पर अधिनियम की धारा 145 लागू की कि अपीलकर्ता द्वारा अपनायी गयी लेखांकन पद्धति से आय ठीक से नहीं निकाली जा सकी और निर्धारण वर्ष 1993-94 के लिए निर्धारित की कुल आय में 2,67,38,280 रुपये की राशि जोड़ दी गयी। आयकर आयुक्त (अपील) के समक्ष अपीलकर्ता द्वारा की गई अपीलें खारिज कर दी गयी थीं लेकिन आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण द्वारा अपीलें अनुज्ञात की गयीं। उच्च न्यायालय के समक्ष राजस्व द्वारा की गई अपीलें अनुज्ञात की गईं।

इस अदालत में अपील में, अपीलकर्ता ने तर्क दिया कि राजस्व के पास इस आधार पर अधिनियम की धारा 145 को लागू करने का कोई अधिकार क्षेत्र नहीं है कि तैयार माल का मूल्य वर्ष 1985-86 से लगातार बाजार मूल्य पर लगाया गया था और राजस्व द्वारा स्वीकार किया गया था और यह कि निर्धारण वर्ष के लिए लेखांकन की विधि पर केवल उस वर्ष में अधिनियम की धारा 80 एचएचसी के तहत लाभ का दावा करने के आधार पर सवाल नहीं उठाया जा सकता है।

राजस्व ने तर्क दिया कि अधिनियम की धारा 145 को इस आधार पर सही ढंग से लागू किया गया है कि अपीलकर्ता ने लागत या बाजार मूल्य, जो भी कम हो, पर समापन स्टॉक का मूल्यांकन करने में लेखांकन की अच्छी तरह से स्थापित पद्धति को नहीं अपनाया, अपीलकर्ता ने मूल्यांकन वर्ष 1992-93 में अधिनियम की धारा 80 एचएचसी के तहत अधिकतम लाभ का दावा करने और अगले मूल्यांकन वर्ष में लाभ को दबाने के लिए बाजार मूल्य पर समापन स्टॉक का मूल्यांकन करने में लेखांकन की पद्धति अपनायी और चूंकि प्रत्येक लेखा वर्ष अपने आप में एक अलग ईकाई है इसलिए पूर्व में राजस्व द्वारा लेखांकन की पद्धति की स्वीकृति अधिनियम की धारा 145 को लागू करने से रोकने का कोई आधार नहीं होगा।

न्यायालय ने याचिकाओं को खारिज करते हुए अभिनिर्धारित किया कि -

1. आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 145 के तहत अपीलकर्ता द्वारा नियमित रूप से नियोजित खातों से प्रभार्य आय की कटौती की जानी है। मूल्यांकन अधिकारी प्रभार्य आय को निकालने के लिए लेखांकन की एक अलग विधि लागू कर सकता है, यदि उसकी राय है कि अपीलकर्ता द्वारा अपनायी गयी विधि से प्रभार्य आय ठीक से नहीं निकाली जा सकती है।

खातों में समापन स्टॉक के साथ लेखांकन की मान्यता प्राप्त और व्यवस्थित लेखांकन प्रथा का मूल्यांकन लागत या बाजार मूल्य जो भी कम हो, पर किया जाना चाहिए। वर्तमान मामले में, अपीलार्थी ने स्थापित और तय प्रथा को नहीं अपनाया है। प्रभार्य आय पर पहुंचने के लिये स्टॉक के बाजार मूल्य को ध्यान में रखा गया है, हालांकि स्टॉक का बाजार मूल्य स्टॉक के लागत मूल्य से अधिक है। अर्जित लाभ केवल काल्पनिक है। माल का कोई हस्तांतरण नहीं होता है और समापन स्टॉक अगले लेखा वर्ष का प्रारंभिक स्टॉक बना रहता है। जो आय अपीलकर्ता द्वारा प्राप्त नहीं की गई है, उसे आय के लिए प्रभार्य आय नहीं कहा जा सकता है और इसलिए, मूल्यांकन अधिकारी द्वारा समापन स्टॉक के मूल्यांकन के लिए अपीलकर्ता द्वारा बनाए गए खातों की अस्वीकृति और उच्च न्यायालय द्वारा पुष्टि विधि के अनुसार है।

सी.आई.टी बनाम ए. कृष्णास्वामी मुदलियार, (1964) 53

आईटीआर 122; किकाभाई प्रेमचंद बनाम सी.आई.टी., (1953) 24

आईटीआर 506; चेईनरप समपात्रम बनाम सी.आई.टी.; (1953) 24

आईटीआर 481; ए.एल.ए. फर्म बनाम सी.आई.टी., (1991) 189 आईटीआर

285; शक्ति ट्रेडिंग कंपनी बनाम सी.आई.टी., [2001] 6 एससीसी 455;

एस.एन. नमशिवायम् चेट्टियर बनाम सी.आई.टी., (1960) 38 आईटीआर 579; सी.आई.टी. बनाम सारंगपुर काटन मैनुयुक्चरिंग लिमिटेड., (1938) 6 आईटीआर 36; सी.आई.टी. बनाम हिंद कंस्ट्रक्शन लिमिटेड, (1972) 83 आईटीआर 211; सी.आई.टी. बनाम बिरला ग्वालियर (पी) लिमिटेड., (1973) 89 आईटीआर 266 और सी.आई.टी., बाम्बे सिटी आई बनाम मेसर्स सूरजी वल्लभदास एंड को., (1962) 46 आईटीआर 144, संदर्भित।

कमीश्नर आफ द इनलैंड रेवन्यू बनाम कोक रसेल एन्ड का लिमिटेड (1949) 29 टेक्स कैसेस 387 =(1949) आल ईआर 889 और विमस्टर और को. बनाम सीआईआर (1925) 12 टैक्स केसेस 813, संदर्भित।

दीवानी अपीलिय क्षेत्राधिकारिता - दीवानी अपील संख्या 6735-6736/2023

2001 की आई.टी.ए. संख्या 9 और 10 में बॉम्बे उच्च न्यायालय के निर्णय और आदेश दिनांक 11.12.2002 से उद्धृत।

बी. वी. देसाई और शीनम परवांडा, अपीलकर्ता की ओर से।

राजीव दत्ता, अरिजीत प्रसाद और बी.वी. बलरामदास, उत्तरदाता की ओर से।

न्यायालय का निर्णय पी.पी. नाओल्कर जे. द्वारा पारित किया गया।

अपीलकर्ता, (बाद में इसे "निर्धारिती के रूप में संदर्भित किया जाएगा।) एक फर्म है जो सिंथेटिक कचरे के आयात और ऊनी कंबल के निर्माण और निर्यात में लगी हुई है। चूंकि निर्धारिती निर्यात में था, इसलिए निर्धारिती के व्यवसाय की अर्थव्यवस्था अमेरिकी डॉलर की कीमत के आधार पर काम करती थी और स्टॉक मूल्यांकन के उद्देश्य से, इसे रुपये में दर्ज किया गया था, जिसके लिए प्रचलित विनिमय दर लागू की गई थी। निर्धारिती अपने व्यवसाय के आरम्भ से ही व्यापारिक आधार पर निरंतर पद्धति से खातों की किताबें बनाए रख रहा था और विभाग ने विचाराधीन वर्षों को छोड़कर आयकर के प्रयोजन के लिए इसे स्वीकार किया था। खाता वर्ष, 1986-87 के बाद से, निर्धारिती ने लेखांकन की पद्धति का पालन किया, और जिसके लिए कच्चे माल/अर्ध-तैयार माल के स्टॉक का मूल्य लागत मूल्य पर और तैयार माल का बाजार मूल्य पर मूल्यांकन किया गया।

निर्धारण वर्ष 1992-93 (इसके बाद इसे प्रथम वर्ष के रूप में संदर्भित किया जाएगा।) के लिए, निर्धारिती ने समापन स्टॉक का मूल्य 130/- रुपये प्रति किलोग्राम की दर से लगाया। जबकि शुरूआती स्टॉक 90 रुपये प्रति किलो दिखाया गया था। अगले वर्ष 1993-94 में, निर्धारिती ने

शुरूआती स्टॉक का मूल्य तैयार माल के लिए 130 रुपये प्रति किलाग्राम आंका और कोई अंतिम स्टॉक नहीं था। निर्धारिती को दूसरे वर्ष के लिए रु. 54,420/- का घाटा हुआ। पहले वर्ष के लिए, निर्धारिती ने आयकर अधिनियम 1961 (इसके बाद इसे अधिनियम के रूप में संदर्भित किया जायेगा।) की धारा 80 एचएचसी के तहत लाभ का दावा किया। निर्धारिती का मामला यह है कि वित्तीय वर्ष 1991-92 के दौरान, अमेरिकी डॉलर के मुकाबले रुपये का अवमूल्यन हुआ था। 1.04.1991 को अमेरिकी डॉलर की कीमत 18/- रुपये प्रति डॉलर थी और 31.03.1992 को समापन के समय यह 31/- रुपये प्रति अमेरिकी डॉलर थी। साक्ष्य के अनुसार, निर्धारिती का मामला यह है कि प्रासंगिक समय पर अंतरराष्ट्रीय बाजार में कंबल का बाजार मूल्य 4.59 अमेरिकी डॉलर प्रति किलोग्राम था और अमेरिकी डॉलर की दर 18.20 रुपये प्रति डॉलर थीं। ऐसे में 31.03.1991/01.04.1991 को बाजार भाव 90 रुपये प्रति किलो था। (पिछले वर्ष का अंतिम स्टॉक/वर्ष 1992-93 के लिए शुरूआती स्टॉक का मूल्यांकन) वर्ष 1992-93 के अंत में, 31.03.1992 को, अंतरराष्ट्रीय बाजार में कंबल का बाजार मूल्य 5.35 अमेरिकी डॉलर प्रति किलोग्राम था और रुपये में अमेरिकी डॉलर की दर 31/- रुपये प्रति डॉलर थी और बाजार मूल्य 165.85 रुपये प्रति किलोग्राम निकला और 31.03.1992 को परिवहन शुल्क, माल ढुलाई, कमीशन और



अन्य आकस्मिक शुल्कों में 35.85 रुपये की कटौती के बाद, बाजार मूल्य पर कंबल की कीमत 130 रुपये प्रति किलोग्राम तय की गई, जिसे निर्धारण वर्ष 1992-93 के समापन स्टॉक मूल्य में दिखाया गया था। निर्धारिती ने 31 मार्च को अंतिम स्टॉक के मूल्य को 1 अप्रैल के शुरूआती स्टॉक के रूप में लिया है जो कि बाजार मूल्य पर तैयार उत्पाद और लागत मूल्य पर कच्चे माल के लिए हर साल समान हो। निर्धारिती ने 1.4.1991 को तैयार उत्पाद का बाजार मूल्य 98/- रुपये की दर से आंका, जबकि 31.03.1992 को वास्तविक बाजार मूल्य 130/- रुपये प्रति किलोग्राम था और दूसरे वर्ष के लिए उसने तैयार माल की कीमत 1.4.1992 को प्रारंभिक स्टॉक मूल्य के रूप में रखी।

मूल्यांकन अधिकारी ने पाया है कि उपरोक्त विधि को अपनाने पर, लेखांकन वर्ष 1990-91, 1991-92 और 1992-93 के लिए सकल लाभ अनुपात में एक बड़ा अंतर है। उन्होंने निष्कर्ष निकाला कि बाजार मूल्य पर स्टॉक समापन का मूल्यांकन करने की विधि के परिणामस्वरूप एक विकृत तस्वीर सामने आई और निर्धारिती ने अधिनियम की धारा 80-एचएचसी के तहत लाभ प्राप्त करने के लिए लाभ को कृत्रिम रूप से बढ़ा दिया था, जो कि राजस्व को धोखा देने के इरादे से कर योजना बनाने के बराबर हैं, मूल्यांकन अधिकारी ने पाया कि उपरोक्त पद्धति का पालन करके, निर्धारिती

ने प्रभावी ढंग से खुद से आय अर्जित करना दिखाया, जो पूरी तरह से लेखांकन और कानून के बुनियादी सिद्धांतों के खिलाफ था। उन्होंने आगे देखा कि अधिनियम के प्रावधानों और लेखांकन के सिद्धांतों के उचित अनुप्रयोग द्वारा, निर्धारिती को अपने समापन स्टॉक का मूल्य लागत या बाजार मूल्य, जो भी कम हो, पर देना था, लेकिन ऐसा नहीं किया गया। उन्होंने आगे पाया कि दूसरे वर्ष में, निर्धारिती ने शुरूआती स्टॉक का मूल्य 90 रुपये प्रति किलाग्राम के स्थान पर 130 रुपये प्रति किलाग्राम रखा था, जिसने मुनाफे के तथ्य को दबा दिया था। उन्होंने लागत मूल्य पर "इन्वेंटरी के मूल्यांकन" के लिए निर्धारित मानक लागू किया और दूसरे वर्ष के लिए निर्धारिती की कुल आय में 2,67,38.280.00 रुपये की राशि जोड़ी।

निर्धारिती ने सीआईटी (अपील) के समक्ष प्रथम वर्ष और दूसरे वर्ष के लिए भी अपील प्रस्तुत की। दोनों अपीलों को सीआईटी (अपील) ने यह कहते हुए खारिज कर दिया कि अतीत में नियमित रूप से लेखांकन की एक विशेष प्रणाली का पालन करने से निर्धारिती को लेखांकन की उसी प्रणाली का पालन करने का अधिकार नहीं मिलेगा, जो लेखांकन के मानक सिद्धांतों के अनुरूप नहीं थी और ब्रिटिश पेंट्स बनाम सीआईटी (1991) 188 आईटीआर 44 में इस न्यायालय के फैसले पर निर्भरता रखी गयी। यह

माना गया कि मूल्यांकन अधिकारी ने प्रत्येक वर्ष की सही कर योग्य आय का निष्कर्ष निकालने के लिए अधिनियम की धारा 145 के प्रावधानों के तहत कर्तव्य से बंधे होने से हस्तक्षेप किया था, और उस उद्देश्य के लिए, लेखांकन की प्रणाली को नियमित रूप से बदलने की आवश्यकता थी, जिसे किया जाना चाहिए। अपीलीय प्राधिकारी के अनुसार कोई भी व्यक्ति अपनी जेब से लाभ नहीं कमा सकता। समापन स्टॉक के मूल्यांकन के लिए समापन स्टॉक का मूल्यांकन या तो लागत पर या बाजार मूल्य पर, जो भी कम हो, आवश्यक है।

सीआईटी (अपील) द्वारा पारित आदेशों से व्यथित निर्धारिती ने आगे आईटीएटी के समक्ष अपील दायर की। आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण ने यह देखते हुए निर्धारिती की अपील अनुज्ञात की कि कम लागत या बाजार मूल्य का सिद्धांत लागू किया जाना मुख्य रूप से गलत है क्योंकि लेखांकन की कई स्वीकृत विधियाँ हैं जैसे कि शुद्ध लागत विधि, LIFO, FIFO आदि और किसी विशेष विधि के संबंध में मूल्यांकन अधिकारी और प्रथम अपीलीय प्राधिकारी का अवलोकन ही एकमात्र सही तरीका है, जिसे पूरी तरह से बेतुका अभिनिर्धारित किया गया। यह देखा गया कि कम लागत या बाजार मूल्य पद्धति को निश्चित रूप से लेखांकन की एक विवेकपूर्ण पद्धति माना जा सकता है और अधिकांश व्यावसायिक उद्यमों

द्वारा इसका पालन किया जा सकता है, लेकिन जिसे विवेकपूर्ण नहीं माना जा सकता है, वह जरूरी नहीं कि गलत हो या लेखांकन के सिद्धान्तों के खिलाफ हो। और इसलिए यदि कोई फर्म लगातार लंबे समय से बाजार मूल्य पद्धति का उपयोग कर रही है, तो इसे लेखांकन के सिद्धान्तों के विपरीत नहीं माना जा सकता है और न ही राजस्व को धोखा देने के लिए अपनाई गई पद्धति माना जा सकता है। ट्रिब्यूनल ने निर्देश दिया कि निर्धारिती द्वारा तैयार माल का जो मूल्यांकन किया गया है उसे स्वीकार किया जाए। दूसरे वर्ष के शुरुआती स्टॉक के संबंध में, ट्रिब्यूनल ने निर्धारिती को इसे पहले वर्ष के समापन स्टॉक के रूप में मूल्यांकित करने की अनुमति दी। राजस्व ने आयकर अपील दायर करके ट्रिब्यूनल के इस आदेश को बाम्बे उच्च न्यायालय में चुनौती दी।

उच्च न्यायालय की खंडपीठ ने अपने फैसले दिनांक 11.12.2002 द्वारा दोनों अपीलों को स्वीकार कर लिया और माना कि निर्धारिती द्वारा अपनाई गई समापन स्टॉक के मूल्यांकन की विधि सही नहीं थी और संपूर्ण उपकरण धारा 80-एचएचसी के तहत कटौती को बढ़ाने के लिए था और दूसरे वर्ष में मुनाफे को दबाने के लिए था क्योंकि सही कर योग्य आय की गणना कभी भी धारा-80 एचएचसी के तहत प्रदान की गई छूट की प्रणाली के आधार पर नहीं की जा सकती है और अलग-अलग

मूल्यांकन वर्ष अलग इकाई गठित करती है और "लागत या बाजार मूल्य का कम होना कर, से मुक्ति नहीं" नियम की अनिवार्य कसौटी को पूरी तरह से संतुष्ट कर रहा था। उच्च न्यायालय के इस आदेश के खिलाफ, निर्धारिती इस न्यायालय के समक्ष आया है।

अपीलकर्ता के विद्वान वकील श्री बी.वी. देसाई ने निवेदन किया कि इस प्रकरण के तथ्यों व परिस्थितियों में, जबकि प्रथम वर्ष शेयर में बाजार कारक और अमेरिकी डॉलर की विनिमय दर में अचानक उछाल व वृद्धि के कारण पहले से वृद्धि हुई। यह नहीं कहा जा सकता है कि अपीलकर्ता ने राजस्व को धोखा देने के लिए लेखांकन की एक विधि अपनाई है, खासकर तब जब निर्धारिती द्वारा चुनी गई लेखांकन विधि किसी विशेष वर्ष के लिए नहीं है और 1985-86 वर्ष से लगातार अपनाई जा रही है। आगे यह आग्रह किया गया कि यह आयकर कानून का एक सुस्थापित सिद्धांत है कि करदाता लेखांकन और बाजार दर पर चुनी गयी मूल्यांकन की किसी भी प्रणाली को अपनाने के लिए स्वतंत्र है और केवल इसलिए कि किसी विशेष वर्ष में निर्धारिती ने धारा 80-एचएचसी के तहत लाभ का दावा किया है, लेखांकन की पद्धति में गलती नहीं पाई जा सकती है। आगे यह आग्रह किया गया कि अधिनियम की धारा 145(1) के प्रावधान लागू नहीं होते हैं क्योंकि निर्धारिती ने बाजार मूल्य पर तैयार माल का मूल्यांकन अपनाया

था और लगातार इसका पालन किया था। वकील का तर्क क्षेत्राधिकार के प्रयोग पर आगे बढ़ा और उन्होंने आग्रह किया कि अधिनियम की धारा 145 के तहत शक्ति का प्रयोग केवल तभी किया जा सकता है जब यह साबित करने के लिए सामग्री हो कि प्रश्नगत विधि ऐसी है कि मूल्यांकन अधिकारी की राय में, आय को उचित कटौती नहीं की जा सकती। अधिनियम की धारा 145 के प्रावधानों को लागू करने के लिए अनिवार्य शर्त यह है कि मूल्यांकन अधिकारी की राय होनी चाहिए कि लेखांकन की पद्धति से आय को उचित रूप से नहीं काटा जा सकता है और यह राय ठोस और सकारण आधार पर आधारित होनी चाहिए।

दूसरी ओर, प्रतिवादी के वरिष्ठ अधिवक्ता श्री राजीव दत्त ने आग्रह किया है कि लेखांकन की स्थापित और सुसंगत प्रथा, समापन स्टॉक का मूल्यांकन या तो लागत पर या बाजार मूल्य पर, जो भी कम हो, पर किया जाता है, जिसे न्यायालयों द्वारा स्वीकार किया जाता है। यदि लेखांकन की स्थापित प्रथा को नहीं अपनाया जाता है तो निर्धारण अधिकारी को अधिनियम की धारा 145 को लागू करना उचित था। निर्धारिणी द्वारा चुनी गई लेखांकन विधि केवल पहले वर्ष में धारा 80-एचएचसी के तहत अधिकतम कटौती का दावा करने और दूसरे वर्ष में लाभ को दबाने के लिए थी। आगे यह आग्रह किया गया है कि प्रत्येक लेखा वर्ष अपने आप में एक

अलग इकाई है, केवल इसलिए कि अतीत में विभाग ने इस पद्धति को स्वीकार कर लिया है, मूल्यांकन अधिकारी को अधिनियम की धारा 145 के तहत अपने विवेक और शक्तियों का प्रयोग करने से रोकने को कोई आधार नहीं है।

वर्तमान मामले के तथ्यों में विद्वान वकील द्वारा रखे गए प्रतिद्वंद्वी तर्कों की सराहना करने और उनसे निपटने के लिए, आयकर अधिनियम की धारा 145 (1) के प्रासंगिक प्रावधानों को फिर से प्रस्तुत करना उचित होगा जो प्रासंगिक समय पर लागू था - आयकर अधिनियम की धारा 145

(1) इस प्रकार है:

145 (1) व्यवसाय या पेशे के लाभ और लाभ या अन्य स्रोतों से आय

शीर्षक के तहत प्रभार्य आय की गणना निर्धारिणी द्वारा नियमित रूप से नियोजित लेखांकन पद्धति के अनुसार की जाएगी:

बशर्ते कि किसी भी मामले में जहां खाते मूल्यांकन अधिकारी की संतुष्टि के लिए सही और पूर्ण है लेकिन नियोजित विधि ऐसी है कि, मूल्यांकन अधिकारी की राय में, आय की उचित रूप से कटौती नहीं की जा

सकती है, तो गणना ऐसे आधार पर और ऐसी रीति से की जाएगी जैसा निर्धारण अधिकारी निर्धारित करे

आगे बशर्ते कि जहां निर्धारिती द्वारा लेखांकन की कोई विधि नियमित रूप से नियोजित नहीं की जाती है, प्रतिभूतियों पर ब्याज के माध्यम से किसी भी आय पर पिछले वर्ष की आय के रूप में कर लगाया जाएगा जिसमें ऐसा ब्याज निर्धारिती के कारण है।

बशर्ते कि इस उप-धारा में शामिल कुछ भी एक निर्धारिती को पिछले वर्ष में उसके द्वारा प्राप्त प्रतिभूतियों पर किसी भी ब्याज के संबंध में आयकर वसूलने से नहीं रोकेगा, यदि ऐसा ब्याज पिछले किसी भी समय आयकर के लिए चार्ज नहीं किया गया था।

जहां मूल्यांकन अधिकारी निर्धारिती के खातों की शुद्धता या पूर्णता के बारे में संतुष्ट नहीं हैं, मूल्यांकन अधिकारी धारा 144 में दिए गए तरीके से मूल्यांकन कर सकता है।

धारा 145 में प्रावधान है कि यदि मूल्यांकन अधिकारी का मानना है कि निर्धारिती के खाते अधूरे या गलत हैं या निर्धारिती द्वारा लेखांकन पद्धति का नियमित रूप से पालन नहीं किया गया है, तो मूल्यांकन अधिकारी अधिनियम की धारा 145 के तहत मूल्यांकन करने के बजाय



अधिनियम की धारा 144 के तहत प्रदान किये गये तरीके से सर्वोत्तम निर्णय मूल्यांकन का सहारा ले सकता है। अधिनियम की धारा 145 को आकर्षित करने के लिए यह आवश्यक है कि:

(क) निर्धारिती ने आय की गणना निर्धारिती द्वारा नियमित रूप से अपनाई

गई लेखांकन पद्धति के अनुसार की है; और

(बी) बशर्ते कि खाते सही हों और मूल्यांकन अधिकारी की संतुष्टि अनुसार पूर्ण हों; लेकिन

(ग) अपनाई गई विधि ऐसी है कि मूल्यांकन अधिकारी की राय में, आय उससे नहीं घटाई जा सकती है तो मूल्यांकन अधिकारी आय की गणना के लिए एक अलग तरीका अपना सकता है, जैसा कि वह निर्धारित करें।

निर्धारिती हाथ में मौजूद स्टॉक के मूल्यांकन के आधार पर किसी को भी नियोजित कर सकता है लेकिन इसे साल-दर-साल लगातार उसी का पालन करना होगा। लागत या बाजार मूल्य पर हाथ में ट्रेडिंग स्टॉक के मूल्यांकन में आकस्मिक बदलाव की अनुमति नहीं है। खातों को बनाए रखने के लिए अपनाई जाने वाली विधि मूल्यांकन की निश्चित विधि होनी

चाहिए जो निर्धारिती द्वारा वर्ष-दर-वर्ष अपनाई जाती है। अधिनियम की धारा 145 के प्रावधान को लागू करने के लिए खाता बही को बनाए रखने की सुसंगत विधि पहली शर्त है, उसके बाद मूल्यांकन अधिकारी का विचार होना चाहिए कि खाते सही और पूर्ण हैं, लेकिन नियोजित विधि ऐसी है कि मूल्यांकन करने वाले अधिकारी की राय में आय की उससे ठीक से कटौती नहीं की जा सकती हैं। निर्धारिती द्वारा नियमित रूप से अपनाई जाने वाली लेखांकन पद्धति का चुनाव करदाता पर निर्भर है, लेकिन निर्धारिती को यह दिखाना होगा कि उसने नियमित रूप से चुनी हुई पद्धति का पालन किया है। विभाग नियमित रूप से नियोजित विधि के निर्धारिती की पसंद से बंधा हुआ है, जब तक कि इस विधि से खातों की वास्तविक आय, लाभ नहीं निकाला जा सकता है। निर्धारिती की नियमित पद्धति को केवल इसलिए अनुचित मानकर खारिज नहीं किया जाएगा क्योंकि इससे उसे कुछ वर्षों में लाभ मिलता है या मूल्यांकन अधिकारी के अनुसार अन्य पद्धति अधिक बेहतर होती। लेखांकन की पद्धति को मूल्यांकन अधिकारी द्वारा केवल इसलिए प्रतिस्थापित नहीं किया जा सकता क्योंकि यह असंतोषजनक है। धारा 145 के उद्देश्य के लिए जो महत्वपूर्ण है, वह यह है कि विधि ऐसी हो कि उससे वास्तविक आय, लाभ और प्राप्ति की उचित कटौती की जा सके। यदि अपनाई गई विधि लाभ की सही तस्वीर पेश नहीं करती है, तो इसे

अस्वीकार कर दिया जाएगा, लेकिन फिर ऐसी अस्वीकृति ठोस सबूतों पर आधारित होनी चाहिए और सावधानी के साथ की जाएगी। मूल्यांकन प्राधिकारी द्वारा आय की गणना में आधार और तरीका चुनने के लिए शक्ति का प्रयोग किया जा सकता है लेकिन उसे अपने विवेक और निर्णय का प्रयोग न्यायिक और उचित तरीके से करना चाहिए।

वर्तमान मामले में निर्धारिती ने आय की गणना की है और स्टॉक मूल्य पर कच्चे माल और अर्ध-तैयार माल के शुरूआती स्टॉक और तैयार माल के बाजार मूल्य पर मूल्यांकन के आधार पर खाते संधारण किये हैं। निर्धारिती ने लेखांकन की पद्धति अपनाई है जिसके तहत वर्ष का समापन स्टॉक अगले वर्ष का प्रारंभिक स्टॉक होता है, और निर्धारिती द्वारा उसके वर्ष के समापन स्टॉक पर लगाया गया मूल्यांकन अगले वर्ष के शुरूआती स्टॉक का मूल्यांकन होता है। मूल्यांकन अधिकारी के अनुसार इस पद्धति के आधार पर आकलन वर्ष 1992-93 में सकल लाभ अनुपात पहले वर्ष के लिए 2054.60 प्रतिशत था, जो लेखांकन वर्ष 1991-92 के लिए 119.18 प्रतिशत और वर्ष 1991 लेखांकन वर्ष के लिए 64.85 प्रतिशत के बिल्कुल विपरीत था और इसलिए अपनायी गयी पद्धति आयकर अधिनियम की धारा 80-एचएचसी के तहत कटौती लाभ प्राप्त करने के लिए अपनाई गई विधि कृत्रिम रूप से बढ़ा हुआ लाभ दिखाती है। विधि का प्रश्न विरचित

करते समय उच्च न्यायालय ने एक प्रश्न यह भी तय किया है कि क्या मामले के तथ्यों और परिस्थितियों और कानून में, आईटीएटी को यह मानना उचित था कि निर्धारिती द्वारा अपनाई गई समापन स्टॉक के मूल्यांकन की उच्च बाजार दर सही थी, इस बात की सराहना किए बिना कि उक्त पद्धति को स्वीकार करने के परिणामस्वरूप 2054.60 प्रतिशत का असामान्य सकल लाभ अनुपात प्राप्त हुआ है, जिसे लेखांकन के बुनियादी सिद्धांत के किसी भी पैमाने पर आय का उचित प्रतिबिंब नहीं माना जा सकता है। उच्च न्यायालय इस निष्कर्ष पर पहुंचा कि लाभ में यह सकल मुद्रास्फीति केवल पहले वर्ष के लिए धारा 80 एचएचसी का लाभ प्राप्त करने और दूसरे वर्ष में लाभ को दबाने के लिए बनाई गई थी। इस प्रकार यह स्पष्ट है कि मूल्यांकन अधिकारी के साथ-साथ उच्च न्यायालय भी इस बात से प्रभावित है कि आय की गणना में निर्धारिती द्वारा अपनाई गई विधि के परिणामस्वरूप असामान्य रूप से सकल लाभ अनुपात दिखाई देता है और यह पहले वर्ष के लिए धारा 80 एचएचसी के तहत लाभ लेने के उद्देश्यों के लिए और पहले वर्ष के अंत में व दूसरे वर्ष की शुरुआत में बाजार दर पर तैयार उत्पादों का मूल्य दिखाकर दूसरे वर्ष में लाभ को कम करने के लिए किया गया था। यद्यपि यह कहना सही है कि लेखा की अपनायी गयी नियमित पद्धति को निर्धारण अधिकारी द्वारा केवल विशेष

वर्ष में निर्धारिती द्वारा अर्जित लाभ या हानि के आधार पर अस्वीकार नहीं किया जा सकता हैं। लेकिन यह निश्चित रूप से एक आकलन अधिकारी के लिए खाते की गहन जांच करने का एक कारण हो सकता है ताकि यह पता लगाया जा सके कि क्या खाते निर्धारिती की वास्तविक आय, लाभ और प्राप्ति को दर्शाते हैं।

यह स्थापित कानून है कि लेखांकन अवधि के लिए व्यापार के वास्तविक व्यापारिक परिणाम का पता लेखांकन अवधि के अंत में व्यापार में स्टॉक को ध्यान में रखे बिना सुनिश्चित नहीं किया जा सकता है। सीआईटी बनाम ए कृष्णास्वामी मुदलियार (1964) 53 आईटीआर 122 में लेखांकन की पद्धति पर विचार करते हुए, इस न्यायालय ने बताया है कि उस स्थिति में जहां निर्धारिती नकदी का पालन कर रहा है तो लेखांकन प्रणाली में समापन स्टॉक का मूल्यांकन नहीं किया जा सकता हैं। न्यायालय ने अंतर्देशीय राजस्व आयुक्त बनाम काँक रसेल एंड कंपनी लिमिटेड (1949) 29 कर मामले 387=(1949) ऑल ईआर 889 में निम्नलिखित टिप्पणियों को अनुमोदन के साथ उद्धृत किया।

“कानून या नियमों में ऐसा कोई शब्द नहीं है जो स्टॉक-इन-ट्रेड के मूल्य निर्धारण के इस प्रश्न से संबंधित हो। प्रासंगिक कानून में ऐसा कुछ भी नहीं है जो इंगित करता

हो कि किसी लाभ और प्राप्ति की गणना करते समय स्टॉक-इन-ट्रेड पर लेखांकन अवधि की शुरुआत को ध्यान में रखा जाना चाहिए और अवधि के अंत में स्टॉक-इन-ट्रेड की राशि को भी शामिल किया जाना चाहिए। ऐसा न करना शानदार होगा: इसका सटीक आकलन लाभ और प्राप्ति का केवल एक विवरण या प्राप्ति व भुगतानों पर या टर्नओवर के आधार पर करना पूरी तरह से असंभव होगा। यह लंबे समय से माना जाता रहा है कि लाभ और प्राप्ति का आकलन करने का सही तरीका गणना में दो वस्तुओं के रूप में शुरुआत में स्टॉक-इन-ट्रेड के मूल्य और अंत में स्टॉक-इन-ट्रेड के

मूल्य को ध्यान में रखना है। मुझे उस सामान्य प्रस्ताव का हवाला देने की आवश्यकता नहीं है, जिसे बार में स्वीकार किया जाता है, कि लाभ और प्राप्ति का पता लगाने के उद्देश्यों के लिए वाणिज्यिक लेखांकन के सिद्धांतों को तब तक लागू करना चाहिए जब तक कि प्रासंगिक कानूनों के किसी भी स्पष्ट प्रावधानों के साथ टकराव नहीं करते हैं

न्यायालय ने आगे कहा

“हम पहले ही कह चुके हैं कि इंग्लैंड में ऐसा कोई प्रावधान नहीं है जो कर अधिकरी को आय की गणना में करदाता द्वारा नियमित रूप से अपनाई जाने वाली लेखांकन प्रणाली को अपनाने के लिए बाध्य करता हो। लेकिन प्रणाली कोई भी हो, चाहे वह मामला हो या व्यापारिक, जैसा कि क्रुम- जानसन जे. द्वारा एक व्यापारिक उद्यम में देखा गया कि वर्ष की शुरुआत में और अंत में स्टॉक-इन-ट्रेड के मूल्य को ध्यान में रखे बिना वास्तविक लाभ का सटीक आकलन करना असंभव होगा।”

उपरोक्त से यह स्पष्ट है कि यह एक निश्चित कानून है कि एक लेखा अवधि के लिए व्यवसाय के वास्तविक लाभ का पता उस अवधि के अंत में शेष व्यापार में स्टॉक के मूल्य को ध्यान में रखे बिना नहीं लगाया जा सकता है और यह कि ऐसा मूल्यांकन उस अवधि के व्यापार परिणाम को निर्धारित करने की प्रक्रिया में एक आवश्यक तत्व है। अंतिम स्टॉक के मूल्यांकन की पद्धति जिन सिद्धांतों पर की जाती है वे भी अच्छी तरह से तय हैं। उन्हें व्हिम्स्टर एंड कंपनी बनाम सीआईआर {1925} 12 कर मामले 813 में निम्नलिखित शब्दों में निर्धारित किया गया है:-

“आयकर के प्रयोजनों के लिए लाभ और प्राप्ति के संतुलन की गणना करते समय दो सामान्य और मौलिक सामान्य बातों को हमेशा ध्यान में रखा जाना चाहिए। सबसे पहले, किसी विशेष वर्ष या लेखांकन अवधि के मुनाफे को ध्यान में रखा जाना चाहिए इसमें ऐसे वर्ष के लेखांकन अवधि के दौरान व्यापार या व्यवसाय से प्राप्तियों और उन प्राप्तियों को अर्जित करने के लिए निर्धारित व्यय के बीच का अंतर शामिल होता है। दूसरे स्थान पर, अंतर का पता लगाने के उद्देश्य से लाभ और हानि का खाता बनाया जाता है। जहां तक लागू हो, वाणिज्यिक लेखांकन के सामान्य सिद्धांतों के अनुरूप, और आयकर अधिनियम के नियमों के अनुरूप, या अतिरिक्त लाभ शुल्क को विनियमित करने वाले अधिनियमों के प्रावधानों और अनुसूचियों द्वारा संशोधित उस अधिनियम के अनुसार तैयार किया जाना चाहिए, जैसा भी मामला हो। उदाहरण के लिए,

वाणिज्यिक लेखांकन के सामान्य सिद्धांतों के लिए आवश्यक है कि किसी व्यापारी या निर्माता के व्यवसाय के लाभ और हानि खाते में या विनिर्माता के व्यवसाय में खाते



द्वारा कवर की गई अवधि की शुरूआत और अंत में स्टॉक-इन-ट्रेड के मूल्यों को लागत या बाजार मूल्य, जो भी कम हो, पर दर्ज किया जाना चाहिए। हालांकि कराधान कानूनों में इसके बारे में कुछ भी नहीं है।”

कीकाभाई प्रेमचंद बनाम सीआईटी (1953) 24 आईटीआर 506 (एससी) पृष्ठ 510 पर बोस, जे, के शब्दों में:-

“अपीलकर्ता की बही-खाता पद्धति सही स्थिति को दर्शाती हैं। जैसे ही वह अपनी खरीददारी करता है, वह खातों के एक तरफ लागत मूल्य पर अपना स्टॉक दर्ज करता है। वर्ष के अंत में वह लागत पर किसी भी बिना बिके स्टॉक का मूल्य खातों के दूसरी तरफ दर्ज करता है। इस प्रकार खातों में पहले से ही बिना बिके स्टॉक से संबंधित प्रविष्टियों को रद्द कर देता है; और फिर उसे अगले वर्ष के खाते में प्रारंभिक शेष के रूप में आगे बढ़ाया जाता है। यह खातों के दोनों तरफ से बिना बिके स्टॉक को रद्द कर देता है केवल उन लेन-देन को छोड़ता है जिन पर वास्तविक बिक्री हुई है और अपने वर्ष के लेन-देन पर सच्चा और वास्तविक लाभ या हानि देता है।”

“लागत” या “बाजार”, जो भी कम हो, पर स्टॉक के मूल्यांकन के पीछे का तर्क पतंजलि शास्त्री सीजे द्वारा चैनरूप संपतराम बनाम सीआईटी (1953) 24 आईटीआर 481 (एससी) पृष्ठ 485 में समझाया गया है।

“यह मान लेना गलत है कि बाजार दर पर समापन स्टॉक के मूल्यांकन का उद्देश्य, ऐसे स्टॉक के मूल्य में कोई वृद्धि करना है। न बेचे गये स्टॉक के मूल्य को जमा करने का वास्तविक उद्देश्य उन वस्तुओं की लागत को संतुलित करना है जो उनकी खरीद के समय खाते के दूसरी तरफ दर्ज की गयी थी, ताकि खाते के दोनों ओर से एक ही स्टॉक से संबंधित प्रविष्टियों को रद्द करने से केवल वे लेनदेन रह जाये जिन पर वर्ष के दौरान वास्तविक बिक्री हुई है जो वर्ष के व्यापार पर वास्तव में प्राप्त लाभ या हानि को दर्शाती हैं। जैसा कि ट्रेडिंग स्टॉक की होल्डिंग से जुड़ी वित्तीय जोखिमों पर समिति की रिपोर्ट, 1919 के पैराग्राफ 8 में बताया गया है, “स्टॉक के लिए प्रविष्टि के रूप में जो दिखाई देता है ट्रेडिंग खाते में केवल खरीदे गए सामान के लिये शुल्क को रद्द करने का इरादा है जो बेचा नहीं गया है, इसे आवश्यक रूप से सामान की लागत का प्रतिनिधित्व करना चाहिए। यदि यह लागत से अधिक या कम है, तो इसका प्रभाव उन वस्तुओं पर लाभ बताना है जो वास्तव में गलत आंकड़े पर बेची गई हैं.....इस कठोर सिद्धांत से एक अपवाद को आमतौर पर विवेकपूर्ण आधार

पर मान्यता दी जाती है जो अब पूरी तरह से प्रथा द्वारा स्वीकृत है अर्थात्, खाते बनाने की तिथि पर बाजार मूल्य को अपनाना, यदि वह मूल्य लागत से कम है। यह निश्चित रूप से उस नुकसान की आशंका है जो अगले वर्ष उन वस्तुओं पर हो सकता है, और यहां तक कि अगर कीमतें फिर से बढ़ती हैं, तो इसका असर यह भी हो सकता है कि अगले वर्ष के परिणामों के बीच के वास्तविक बिक्री मूल्य और विचाराधीन माल की वास्तविक लागत कीमत के अंतर की तुलना में अधिक मात्रा में लाभ होगा। (अप्रैल 1951 में ब्रिटिश संसद में प्रस्तुत व्यापारिक लाभ के कराधान पर समिति की रिपोर्ट के पैराग्राफ 281 में निकाली गई) जबकि प्रत्याशित हानि को इस प्रकार ध्यान में रखा जाता है, प्रत्याशित समापन स्टॉक के सराहनीय मूल्य के रूप में लाभ को ध्यान में नहीं रखा जाता है, क्योंकि कोई भी विवेकशील व्यापारी इसकी वास्तविक प्राप्ति से पहले बढ़ा हुआ लाभ दिखाने की परवाह नहीं करेगा। यह इस नियम में अंतर्निहित सिद्धांत हैं कि समापन स्टॉक का मूल्य लागत या बाजार मूल्य, जो भी कम हो पर किया जाना है और अब इसे आम तौर पर वाणिज्यिक अभ्यास और लेखा के एक स्थापित नियम के रूप में स्वीकार किया जाता है।

एएलए फर्म बनाम सीआईटी (1991) खंड 189 आईटीआर (एससी) पृष्ठ 285 में, न्यायालय ने कहा कि लागत या बाजार में जो भी कम हो, स्टॉक

के मूल्यांकन के विपरीत, बाजार मूल्य पर बंद होने वाले स्टॉक का मूल्यांकन हमेशा समस्या पैदा करेगा, क्योंकि यदि बाजार मूल्य लागत से अधिक है तो खाते काल्पनिक लाभ को प्रतिबिंबित करेंगे जो वास्तव में प्राप्त नहीं हुआ है। दूसरी ओर यदि बाजार मूल्य कम है, तो निर्धारिती को उस अनुमानित नुकसान का लाभ मिलेगा जो उसने नहीं किया है। फिर भी, जैसा कि पहले उल्लेख किया गया है, वाणिज्यिक लेखांकन का सामान्य सिद्धांत लागत, या बाजार, जो भी कम हो, पर मूल्यांकन की अनुमति देता है। उचित अभ्यास यह है कि समापन स्टॉक का मूल्य लागत पर निर्धारित किया जाये इससे खाते के दोनों ओर से एक ही स्टॉक से संबंधित प्रविष्टियाँ समाप्त हो जाएंगी। इस नियम के लिए, प्रथा ने केवल एक अपवाद को मान्यता दी और वह है कम बाजार मूल्य पर स्टॉक का मूल्य निर्धारण करना। लेकिन किसी भी सिद्धांत पर लागत से अधिक बाजार मूल्य पर समापन स्टॉक के मूल्यांकन को उचित नहीं ठहराया जा सकता है क्योंकि इसके परिणामस्वरूप अनुमानित लाभ पर कराधान होगा जो निर्धारिती को प्राप्त नहीं हुआ है। शक्ति ट्रेडिंग कंपनी बनाम सीआईटी, कोयंबटूर, (2001) 6 एससीसी 455 में, इस न्यायालय ने अभिनिर्धारित किया था कि उचित प्रथा समापन स्टॉक का मूल्य निर्धारण करना है। इस नियम के लिए प्रथा ने केवल एक अपवाद को मान्यता दी और वह है

बाजार मूल्य पर स्टॉक का मूल्य निर्धारण करना यदि यह कम है लेकिन किसी भी सिद्धांत पर लागत से अधिक बाजार मूल्य पर समापन स्टॉक के मूल्यांकन को उचित नहीं ठहराया जा सकता क्योंकि इसके परिणामस्वरूप काल्पनिक लाभ पर कराधान होगा जिसे निर्धारिती ने महसूस नहीं किया है। लेखांकन अभ्यास में मान्यता प्राप्त निर्णय की उपरोक्त श्रेणियां, अंतिम स्टॉक का मूल्यांकन और स्टॉक को लागत पर या बाजार मूल्य पर, जो भी कम हो, दिखाने की अनुमेय सीमा है। बाजार मूल्य पर स्टॉक के मूल्य की अनुमति केवल तभी होगी जब स्टॉक के बाजार मूल्य का मूल्यांकन स्टॉक की लागत से कम हो।

सीआईटी बनाम ए. कृष्णास्वामी मुदलियार में (1964) 53

आईटीआर 122 पृष्ठ 128 पर:-

“फिर जैसा कि इस न्यायालय ने सीआईटी बनाम मैकमिलन एंड कंपनी (1958) 33 आईटीआर 182 में देखा, भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 13 के प्रावधान के परंतुक में 'आयकर अधिकारी की राय में अभिव्यक्ति केवल विवेकाधीन शक्ति प्रदान नहीं करती है; इस संदर्भ में यह आयकर अधिकारी पर एक वैधानिक कर्तव्य लगाता है कि वह हर मामले में निर्धारिती द्वारा

अपनाई गई लेखांकन पद्धति की जांच करे और यह देखे कि क्या इसे नियमित रूप से नियोजित किया गया है या नहीं और क्या निर्धारिती की आय, लाभ और प्राप्ति का इससे उचित रूप से निष्कर्ष निकाला जा सकता है।"

एसएन नमसिवायम चेट्टियार बनाम सीआईटी (1960) 38 आईटीआर 579(एससी) में कहा गया है, यह अधिकारी के लिए है कि वह अपने सामने रखी गई सामग्री पर विचार करे और इस तरह के विचार पर, उसकी राय है कि खातों से सही लाभ और प्राप्ति का पता नहीं लगाया जा सकता तो वह 1922 अधिनियम की धारा 13 के प्रावधान का सहारा लेने के लिए बाध्य होगा जो अधिनियम की धारा 145 से मेल खाता है।

सीआईटी बनाम सांरगपुर काटन एमएफजी लिमिटेड (1938)6 आईटीआर 36 में लार्ड थैंकर्टन ने कहा कि भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 13, निर्धारिती द्वारा नियमित रूप से नियोजित लेखांकन की एक विधि से संबंधित है। अनुभाग ने माना कि लेखांकन की ऐसी पद्धति गणना का आवश्यक आधार है। जब तक कि आयकर अधिकारी की राय में ऐसी पद्धति से आय, लाभ और प्राप्ति ठीक से नहीं निकाले जा सकते। लेकिन यह बहुत अच्छी तरह से हो सकता है कि हालांकि खातों में लाया गया लाभ आयकर उद्देश्यों के लिए सही आंकड़ा नहीं है, लेकिन सही

आंकड़ा उससे सटीक रूप से निकाला जा सकता है....." यह सही दृष्टिकोण नहीं है कि आयकर अधिकारी उन खातों में उल्लेखित मुनाफे को स्वीकार करने के लिए प्रथमदृष्टया हकदार था, जहां निर्धारिती द्वारा नियमित रूप से लेखांकन की एक विधि अपनाई गई थी। यह आयकर अधिकारी का कर्तव्य है जहां लेखांकन की ऐसी विधि है कि वह इस पर विचार करे कि क्या आय, लाभ और प्राप्ति को उचित रूप से काटा जा सकता है और इस प्रश्न पर अपने निर्णय के अनुसार आगे बढ़े। उपरोक्त निर्णय से कोई भी इस सिद्धांत को समझ सकता है कि यह मूल्यांकन अधिकारी का कर्तव्य है कि वह प्रत्येक मामले में निर्धारिती द्वारा अपनाई गई लेखांकन पद्धति की जांच करे और यह देखे कि क्या निर्धारिती की आय, लाभ और प्राप्ति का उचित मूल्यांकन किया जा सकता है। यदि मूल्यांकन अधिकारी का यह विचार है कि बनाए गए खातों से लाभ उचित रूप से नहीं निकाला जा सकता है, वह अधिनियम की धारा 145 के प्रावधानों को लागू कर सकता है। इस तथ्य के होते हुए भी क्या तत्समय के स्टॉक का बाजार मूल्य स्टॉक की लागत मूल्य से भी ज्यादा है, तो वर्तमान मामले में निर्धारिती द्वारा जो प्रक्रिया अपनाई जानी है, उसे बाजार की समापन स्टॉक के मूल्य को बाजार मूल्य के आधार पर रखना है जिसके परिणामस्वरूप निर्धारिती को काल्पनिक लाभ होता है जो उसे वास्तव में प्राप्त नहीं हुआ है। वास्तव में ऐसे

काल्पनिक लाभ पर कर नहीं लगाया जा सकता। यह अच्छी तरह से स्थापित सिद्धांत है जैसा कि किकाभाई प्रेमचंद बनाम सीआईटी(1953) 24 आईटीआर 506 (एससी) संविधान पीठ के फैसले में कहा गया है कि फर्म खुद से लाभ नहीं कमा सकती है। वह लेन-देन जो व्यापारिक लेन-देन नहीं है और तत्काल आर्थिक लाभ प्राप्त नहीं करता है, कर के अधीन नहीं है। वर्तमान मामले में अंतिम स्टॉक का बाजार मूल्य दिखाकर निर्धारिती ने खुद से संभावित लाभ अर्जित किया है क्योंकि लेखांकन वर्ष के समापन पर स्टॉक-इन-ट्रेड निर्धारिती के पास ही रहा। दूसरे, स्टॉक को बाजार मूल्य पर रखने से कोई वास्तविक लाभ नहीं होता है, जो अधिनियम के तहत आय पर कर लगाने के लिए आवश्यक है जैसा कि चैनरूप संपतराम बनाम सीआईटी (1953) 24 आईटीआर 481 (एससी) और सीआईटी बनाम हिंद कंस्ट्रक्शन लिमिटेड, (1972) 83 आईटीआर 211 में माना गया है। तीसरा, आयकर कानून का यह स्थापित सिद्धांत है कि यह वास्तविक आय है, जो अधिनियम के तहत कर योग्य है। यह प्रस्ताव सीआईटी बनाम बिड़ला ग्वालियर (पी.)लिमिटेड, (1973) 89 आईटीआर 266, (एससी) में यह सिद्धांत प्रतिपादित किया गया था, जिसे सीआईटी, बाँम्बे सिटी-1 बनाम मेसर्स शूरजी वल्लभदास एंड कंपनी [1962] 46 आईटीआर 144 [एससी] में सुनाया गया था।



अधिनियम की धारा 145 के तहत निर्धारिती द्वारा नियमित रूप से नियोजित खातों से प्रभार्य आय की कटौती की जानी है यदि मूल्यांकन अधिकारी की राय में खाते सही और पूर्ण हैं। कर निर्धारण अधिकारी प्रभार्य आय को निकालने के लिए खातों की एक अलग विधि लागू कर सकता है यदि उसकी राय में निर्धारिती द्वारा अपनाई गई विधि से प्रभार्य आय को ठीक से नहीं निकाला जा सकता है। खातों में समापन स्टॉक के साथ लेखांकन की मान्यता प्राप्त और व्यवस्थित लेखांकन प्रथा का मूल्यांकन लागत के आधार पर या बाजार मूल्य के आधार पर किया जाना चाहिए, यदि स्टॉक का बाजार मूल्य लागत मूल्य से कम है। वर्तमान मामले में निर्धारिती ने स्थापित और व्यवस्थित प्रथा को नहीं अपनाया है। प्रभार्य आय पर पहुंचते समय स्टॉक के बाजार मूल्य को ध्यान में रखा गया है, हालांकि स्टॉक का बाजार मूल्य स्टॉक की लागत मूल्य से अधिक है। अर्जित लाभ केवल काल्पनिक है। माल का कोई स्थानांतरण नहीं होता है और अंतिम स्टॉक अगले लेखा वर्ष का प्रारंभिक स्टॉक बना रहता है। जो आय निर्धारिती द्वारा प्राप्त नहीं की गई है उसे आय के लिए प्रभार्य आय नहीं कहा जा सकता है और इसलिए मूल्यांकन अधिकारी द्वारा समापन स्टॉक के मूल्यांकन के लिए निर्धारिती द्वारा बनाए गए खातों की अस्वीकृति और उच्च न्यायालय द्वारा पुष्टि विधि के अनुसार है। धारा 145 के तहत

मूल्यांकन अधिकारी द्वारा प्रयोग की जाने वाली शक्ति विभिन्न अधिकारियों और अदालतों द्वारा प्रतिपादित सिद्धांतों के अनुसार है। हम उच्च न्यायालय द्वारा पारित आदेश में हस्तक्षेप करने का कोई अच्छा या पर्याप्त कारण नहीं पाते हैं। अपीलों को व्यय के बावजूद कोई आदेश किये बिना खारिज किया जाता है।

अपीले खारिज।

यह अनुवाद आर्टिफिशियल टूल 'सुवास' की सहायता से अनुवादक डा मनोज जोशी, आर.जे.एस. (UID:RJ00551) द्वारा किया गया है।

अस्वीकार: 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।