

## आयकर संदर्भ

न्यायमूर्ति डी.के. महाजन और बाल राज तुली के समक्ष

आयकर आयुक्त, - प्रार्थी

बनाम

सरदार सिंह सचदेवा,—प्रतिवादी

**1968 का आयकर संदर्भ संख्या 15**

अक्टूबर 21, 1970.

भारतीय आयकर अधिनियम (1922 का XI) - धारा 10 (2) (vi-ख)), परंतुक (ख) विकास छूट - दावा - लेखा वर्ष की समाप्ति से पहले ऐसे दावे के लिए आवश्यक प्रविष्टियां नहीं करना—तथापि, वर्ष के मूल्यांकन के पूरा होने से पहले की गई प्रविष्टियां - धारा 10(2) (vi- ख) के परंतुक (ख) की आवश्यकताएं - क्या अनुपालन किया गया है - विकास छूट - क्या स्वीकार्य है।

अभिनिर्धारित किया कि, यह आवश्यक नहीं है कि विकास छूट रिजर्व बनाने वाली खाता पुस्तिकाओं में प्रासंगिक प्रविष्टियां लेखा वर्ष की समाप्ति से पहले या लाभ और हानि खाते की तैयारी के समय की जानी चाहिए। आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 10(2)(vi- ख) के परंतुक (ख) के सांविधिक उपबंध में कुछ और पढ़ने की अनुमति नहीं है, अर्थात् विकास छूट प्राप्त करने के लिए परंतुक की अपेक्षाओं को लेखा वर्ष की समाप्ति से पहले पूरा किया जाना चाहिए। यदि विधायिका का इरादा यह था कि प्रविष्टियां लेखा वर्ष की समाप्ति से पहले या लाभ और हानि खाते के पूरा होने से पहले की जानी थीं, तो उसने ऐसा कहा होगा। लाभ और हानि खाता वर्ष की समाप्ति पर तुरंत नहीं बनाया जा सकता है। यह प्रत्येक मामले के तथ्यों और परिस्थितियों पर निर्भर करता है कि किस समय लाभ और हानि का खाता बनाया जा सकता है। इसमें कोई संदेह नहीं है कि लाभ और हानि खाते में करदाता को विकास छूट के संबंध में डेबिट प्रविष्टि करनी है, लेकिन यदि उसने लेखा वर्ष की समाप्ति से पहले ऐसा नहीं किया है, तो उसे अपने खाते की पुस्तकों या लाभ और हानि खाते के विवरण में गलती को सुधारने या वर्ष के लिए मूल्यांकन पूरा होने की तारीख तक अपनी रिटर्न को संशोधित करने का अधिकार है। प्रविष्टियां तभी अंतिम हो जाती हैं जब उन्हें आयकर अधिकारी द्वारा स्वीकार या अस्वीकार

कर दिया जाता है, अर्थात् जब मूल्यांकन किया जाता है। तब तक, वे द्रव अवस्था में हैं और उनमें किसी भी त्रुटि या दोष को ठीक किया जा सकता है। अतः यदि किसी करदाता ने लेखा वर्ष की समाप्ति से पहले विकास छूट के दावे के लिए अपनी खाता पुस्तिकाओं में आवश्यक प्रविष्टियां नहीं की हैं, लेकिन वर्ष के लिए आयकर के आकलन के पूरा होने से पहले ऐसी प्रविष्टियां की हैं, तो अधिनियम की धारा धारा 10(2) (vi-ख) के परंतुक (ख) की आवश्यकताओं का अनुपालन किया जाता है और विकास छूट स्वीकार्य है। (अनुच्छेद 4).

आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण (दिल्ली पीठ) द्वारा आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 66(1) के तहत किया गया संदर्भ। कर निर्धारण वर्ष 1961-62 के लिए 1966-67 की रिट याचिका सं 4571 इस माननीय न्यायालय को कानून के नीचे उल्लिखित महत्वपूर्ण प्रश्न के निर्णय के लिए भेजी गई है -

“चाहे तथ्यों और मामले की परिस्थितियों के आधार पर, अपीलीय न्यायाधिकरण का यह कहना सही था कि विकास छूट आरक्षित के निर्माण के लिए भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 10 की उप-धारा (2) के परंतुक (ख)) से खंड (6- ख)) की आवश्यकताओं को पूरा किया गया है।

आवेदक की ओर से अधिवक्ता बी. एस. गुप्ता और डी. एन. अवस्थी.

प्रतिवादी की ओर से अधिवक्ता आत्मा राम और जगमोहन सिंह पैरवी कर रहे थे।

### निर्णय

इस न्यायालय का निर्णय निम्नलिखित द्वारा दिया गया था -

**न्यायमूर्ति महाजन**—आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण (दिल्ली पीठ 'सी') ने राय के लिए कानून के निम्नलिखित प्रश्न को संदर्भित किया है -

“चाहे तथ्यों और मामले की परिस्थितियों के आधार पर, अपीलीय न्यायाधिकरण का यह कहना सही था कि विकास छूट आरक्षित के निर्माण के लिए भारतीय आयकर अधिनियम, 1922

की धारा 10 की उप-धारा (2) के परंतुक (ख) से खंड (6- ख) की आवश्यकताओं को पूरा किया गया है।

2. तथ्यों पर कोई विवाद नहीं है। हमारा संबंध आकलन वर्ष 1961-62 से है। पिछला वर्ष 31 मार्च, 1961 को समाप्त होने वाला वित्तीय वर्ष है। करदाता हर समय चीनी मिलों में इस्तेमाल होने वाले चेन लिंक के निर्माण और बिक्री का कारोबार कर रहा था। करदाता ने 6 जुलाई, 1961 को रिटर्न दाखिल किया और उस रिटर्न में किसी विकास छूट का दावा नहीं किया गया था। इसके साथ ही रिटर्न में लाभ और हानि का लेखा-जोखा दाखिल किया गया था। लाभ-हानि खाते में विकास छूट के लिए कोई दावा नहीं किया गया था। इसके बाद करदाता ने 10 जुलाई, 1962 को संशोधित रिटर्न दाखिल किया। इस रिटर्न में फिर से विकास छूट के लिए कोई दावा नहीं किया गया था। पर। 29 अक्टूबर, 1963 को करदाता ने दूसरा संशोधित रिटर्न दाखिल किया। इस विवरणी के साथ उन्होंने पुनरीक्षित लाभ-हानि खाता दाखिल किया, जिसमें 8,101.50 रुपये की विकास छूट का दावा किया गया। अपनाई गई प्रक्रिया यह थी कि 31 मार्च, 1961 को समाप्त होने वाली खाता पुस्तिका में, एक विकास छूट आरक्षित बनाया गया था और इस खाते में 8,101.50 रुपये की राशि जमा की गई थी। लाभ और हानि खाते में टिन राशि डेबिट की गई थी। आयकर अधिकारी ने 30 मार्च, 1966 को मूल्यांकन पूरा किया। आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 10 (2) (vi-ख) परंतुक (ख) के तहत विकास छूट के कारण दावे को अस्वीकार कर दिया गया था। आयकर अधिकारी द्वारा अपनाया गया तर्क उनके अपने शब्दों में सबसे अच्छा कहा जा सकता है -

“इसलिए, यह स्पष्ट है कि जब बही-खातों को बंद कर दिया गया था और लाभ और हानि खाता तैयार किया गया था, तो विकास छूट के लिए कोई आरक्षित नहीं बनाया गया था, जैसा कि मूल रिटर्न के साथ बैलेंस-शीट और लाभ और हानि खाते से स्पष्ट है। इसलिए करदाता ने विकास छूट के भत्ते के लिए एक आवश्यक शर्त का पालन नहीं किया। 29 अक्टूबर, 1963 को सृजित रिजर्व करदाता की मदद नहीं कर सकता। सहायक ने 1 अप्रैल, 1961 को अपनी शेष राशि को 1962-63 के बही-

खातों में आगे बढ़ाया होगा और पुन मूल्यांकन वर्ष 1962-63 की शेष राशि को 1 अप्रैल, 1961 को मूल्यांकन वर्ष 1963-64 की पुस्तकों में शामिल किया होगा। इसलिए करदाता ने रिजर्व तब बनाया जब न केवल आकलन वर्ष 1961-62 के लिए शेष राशि तय की गई, बल्कि आकलन वर्ष 1962-63 और 1963-64 के लिए भी शेष राशि तय की गई। 29 मार्च, 1966 को दायर अपने लिखित स्पष्टीकरण के माध्यम से, निर्धारिती ने तर्क दिया है कि रिजर्व किसी भी समय बनाया जा सकता है, बशर्ते प्रविष्टियों को संबंधित वर्ष की पुस्तकों में पारित किया गया हो।

करदाता आयकर अधिकारी के आदेश से असंतुष्ट था और उसने अपीलीय सहायक आयुक्त के पास अपील करने को प्राथमिकता दी। अपीलीय सहायक आयुक्त ने विकास छूट के लिए करदाता के दावे को भी खारिज कर दिया। इसके बाद करदाता ने आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण में अपील दायर की और न्यायाधिकरण ने आठ अगस्त, 1967 के अपने आदेश में करदाता की दलील को स्वीकार कर लिया और विकास छूट के दावे को स्वीकार कर लिया। **आयकर आयुक्त, मद्रास बनाम वीरस्वामी नैनार और अन्य**<sup>1</sup> के मामले में मद्रास उच्च न्यायालय के निर्णय के आधार पर अधिकरण के समक्ष विभाग की इसके विपरीत दलील को स्वीकार नहीं किया गया। यह माना गया कि यह निर्णय लागू नहीं था और स्पष्ट रूप से अलग था। ट्रिब्यूनल के निर्णय से असंतुष्ट होने पर विभाग ने इस न्यायालय के संदर्भ के लिए आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 66 (1) के तहत एक आवेदन किया। इस प्रकार यह मामला हमारे समक्ष रखा गया है।

3. विभाग के विद्वान वकील का तर्क यह है कि लेखा पुस्तकों और एनरोफिट और हानि खाते में प्रासंगिक प्रविष्टियां वर्ष के अंत से पहले की जानी चाहिए। तत्काल मामले में यह तर्क दिया जाता है कि उन्हें 31 मार्च, 1961 को या उससे पहले और किसी भी मामले में लाभ और हानि खाते की तैयारी के समय किया जाना चाहिए था। मामला रेस इंडीग्रा का नहीं है। इस प्रश्न से संबंधित दो प्रत्यक्ष निर्णय हैं, आन्ध्र-प्रदेश उच्च न्यायालय और दूसरा राजस्थान उच्च

<sup>1</sup> (1965) 55 आई.टी.आर 35.

न्यायालय का, अर्थात् वीरभद्र आयरन फाउंड्री और दूसरा बनाम आयकर आयुक्त, आंध्र प्रदेश<sup>2</sup> और आयकर आयुक्त दिल्ली और राजस्थान बनाम मजदूर किसान सहकारी समिति<sup>3</sup>। इन दोनों मामलों में वीरस्वामी नदीनार मामले में मद्रास हाईकोर्ट के फैसले पर विचार किया गया और इसे स्पष्ट रूप से समझाया गया है। उसी मैदान को फिर से कवर करना आवश्यक नहीं है। यदि विभाग के विद्वान वकील द्वारा दिए गए तर्क को स्वीकार कर लिया जाता है, तो हम धारा 10(2) (vi-ख) के परंतुक (ख) में कुछ पढ़ रहे होंगे, अर्थात्, विकास छूट प्राप्त करने के लिए परंतुक की आवश्यकताओं को लेखा वर्ष की समाप्ति से पहले पूरा किया जाना चाहिए। हमारी राय में इस पाठ्यक्रम की अनुमति नहीं होगी। हम सांविधिक उपबंध में कुछ और नहीं पढ़ सकते। यदि विधायिका का इरादा यह था कि प्रविष्टियां लेखा वर्ष की समाप्ति से पहले या लाभ और हानि खाते के पूरा होने से पहले की जानी थीं, तो उसने ऐसा कहा होगा। यह सर्वविदित है कि वर्ष की समाप्ति पर लाभ और हानि लेखा तत्काल नहीं बनाया जा सकता है। यह प्रत्येक मामले के तथ्यों और परिस्थितियों पर निर्भर करता है कि किस समय लाभ और हानि खाता बनाया जा सकता है। इसमें कोई संदेह नहीं है कि लाभ और हानि खाते में उसे विकास छूट के संबंध में डेबिट प्रविष्टि करनी है, लेकिन सवाल यह है कि यह किस समय तक किया जा सकता है? यदि आयकर अधिनियम की धारा 22 (3) का संदर्भ दिया जाता है, तो करदाता को आकलन किए जाने से पहले की तारीख तक अपने रिटर्न को संशोधित करने का अधिकार है, जो इंगित करता है कि वह अपने खाते की पुस्तकों या लाभ और हानि खाते के विवरण में गलतियों को भी ठीक कर सकता है। यह प्रावधान धारा 10(2)(vi- ख) परंतुक (ख) की व्याख्या करते समय आन्ध्र प्रदेश, उच्च न्यायालय के विद्वान न्यायाधीशों के निष्कर्ष को पूरी तरह से सही ठहराता है और हम उस निर्णय से पूर्णतः सहमत हैं।

4. विभाग के विद्वान वकील ने **इंडियन ओवरसीज बैंक लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त, मद्रास**<sup>4</sup> में सुप्रीम कोर्ट के फैसले पर दृढ़ता से भरोसा किया। यह निर्णय **इंडियन ओवरसीज बैंक**

<sup>2</sup> (1968) 69 आई.टी.आर. 425.

<sup>3</sup> (1970) 75 आई.टी.आर. 253

<sup>4</sup> (1970) 77 आई.टी.आर. 512.

लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त, मद्रास<sup>5</sup> में मद्रास उच्च न्यायालय के निर्णय की अपील पर सुप्रीम कोर्ट के लॉर्डशिप द्वारा दिया गया था। सुप्रीम कोर्ट के लॉर्डशिप द्वारा निर्धारित प्रश्न यह था कि क्या बैंकिंग कंपनी अधिनियम, 1949 की धारा 17 के तहत एक आरक्षित राशि, आयकर अधिनियम की धारा 10 (2) (vi-ख) परंतुक (ख) के अर्थ के भीतर एक आरक्षित थी, और उनके लॉर्डशिप की राय थी कि इस तरह के रिजर्व को अधिनियम की धारा 10 (2) (vi-ख) के तहत विकास छूट के लिए आरक्षित के रूप में नहीं माना जा सकता है। जिस प्रश्न के संबंध में हम चिंतित हैं, उस पर उनके लॉर्डशिप के समक्ष वाद-विवाद नहीं किया गया था और उनके लॉर्डशिप ने जो कुछ भी कहा था, वह यह था कि परंतुक की अपेक्षाओं का अनुपालन किया जाना था। जहां तक वर्तमान मामले का संबंध है, अपेक्षाओं का अनुपालन किया गया है। हमारे सामने एकमात्र तर्क यह है कि आवश्यकताओं को लेखा वर्ष की समाप्ति से पहले या लाभ और हानि खाता बनाने से पहले अनुपालन किया जाना चाहिए। हमारी राय में, आकलन पूरा होने से पहले किसी भी समय ये प्रविष्टियां करना करदाता के लिए खुला था। प्रविष्टियां तभी अंतिम हो जाती हैं जब उन्हें आयकर अधिकारी द्वारा स्वीकार या अस्वीकार कर दिया जाता है, अर्थात् जब मूल्यांकन किया जाता है। तब तक, वे तरल अवस्था में हैं और उनमें किसी भी त्रुटि या दोष को ठीक किया जा सकता है।

5. ऊपर उल्लिखित कारणों के लिए, हम हमें संदर्भित प्रश्न का उत्तर हां, अर्थात् विभाग के विरुद्ध देते हैं। लागत के बारे में कोई आदेश नहीं होगा।

**अस्वीकरण:** स्थानीय भाषा में अनुवादित निर्णय वादी के सीमित उपयोग के लिए है ताकि वह अपनी भाषा में इसे समझ सके और किसी अन्य उद्देश्य के लिए इसका उपयोग नहीं किया जा सकता है। सभी व्यवहारिक और आधिकारिक उद्देश्यों के लिए निर्णय का अंग्रेजी संस्करण प्रमाणिक होगा और निष्पादन और कार्यान्वयन के उद्देश्य के लिए उपयुक्त रहेगा।

नेहा सिंह  
प्रशिक्षु न्यायिक अधिकारी  
(Trainee Judicial Officer)  
पलवल, हरियाणा

<sup>5</sup> (1967) 63 आई.टी.आर. 733.