

## सिविल विविध

*बल राज तुली न्यायमूर्ति के समक्ष*

मेसर्स एक्सप्रेस डेयरी कंपनी लिमिटेड, कलकत्ता, - याचिकाकर्ता

*बनाम।*

मूल्यांकन प्राधिकरण और अन्य, - उत्तरदाता।

1965 की सिविल रिट संख्या 2326

14 जनवरी, 1971

पंजाब सामान्य बिक्री कर अधिनियम (1948 का XLVI) - धारा 6 और अनुसूची बी आइटम 54 - 'गौआर गिरी' या 'गौआर मील' - क्या 'गुआम और उसके आटे' के विवरण के भीतर आता है और कर योग्य है - ऐसी वस्तु - क्या "चारा" और बिक्री कर से छूट - विधियों की व्याख्या - कर विधियों में उपयोग किए जाने वाले शब्द - कैसे माना जाए - किसी वस्तु का प्राथमिक उपयोग - क्या कर योग्यता निर्धारित करता है।

माना जाता है कि 'गौआर गिरी' या 'गौआर मील' को 'आटा या गौआर' नहीं कहा जा सकता है क्योंकि यह एक पल्वराइज्ड पदार्थ है, जो महीन पाउडर के रूप में नहीं है। यह छोटे क्रिस्टल के रूप में एक पदार्थ है और पीसने के परिणामस्वरूप उत्पन्न नहीं होता है, बल्कि उस प्रक्रिया के परिणामस्वरूप होता है जो बाहरी हिस्से को आंतरिक से अलग करता है। यह वास्तव में प्राथमिक विनिर्माण प्रक्रिया का एक उप-उत्पाद है जिसके लिए पूरे अनाज को वाणिज्यिक उद्देश्यों के अधीन किया जाता है। इस कारण से, इसे 'गौआर का आटा' नहीं कहा जा सकता है, न ही इस तरह से कर लगाया जा सकता है। (पैरा 6)

माना जाता है कि चूंकि 'गौआर गिरी' या 'गौआर मील' से बना एकमात्र उपयोग मवेशियों या जानवरों के लिए चारे के रूप में है, इसलिए यह वस्तु विवरण के भीतर आती है।

'चारा अपने सभी रूपों (सूखे और हरे) में' और इसलिए अधिनियम की अनुसूची 'बी' के आइटम 54 के तहत बिक्री कर के भुगतान से छूट दी गई है।

यह माना गया कि कर कानूनों की व्याख्या करते समय, यदि भाषा स्पष्ट और स्पष्ट है, तो इसे इसका व्याकरणिक अर्थ दिया जाना चाहिए, लेकिन यदि कर के विषय की पहचान में कोई अस्पष्टता है, तो लाभ

करदाता को दिया जाना चाहिए, न कि सरकार को। शब्दों को किसी भी तकनीकी अर्थ में वनस्पति के दृष्टिकोण से गैर-परिभाषित नहीं किया जाना चाहिए, बल्कि आम बोलचाल में समझा जाना चाहिए। यदि कोई शब्द अधिनियम में परिभाषित नहीं है, लेकिन रोजमर्रा के उपयोग का एक शब्द है, तो इसे इसके लोकप्रिय अर्थ में माना जाना चाहिए, जिसके साथ कानून काम कर रहा है। लोकप्रिय अर्थ के अलावा, न्यायालय के पास विचाराधीन वस्तुओं के उपयोग का सहारा भी हो सकता है। यदि वे वस्तुएं एक से अधिक उपयोग करने में सक्षम हैं, तो उनकी टैक्सबिलिटी निर्धारित करते समय प्राथमिक उपयोग को देखना होगा। यदि केवल एक उपयोग है जिसके लिए माल रखा जा सकता है, तो वह उपयोग निर्णायक होगा। (पैरा 7 और 8)

भारत के संविधान के अनुच्छेद 226 और 227 के तहत याचिका में अनुरोध किया गया है कि कर निर्धारण प्राधिकारी प्रतिवादी संख्या 2 के दिनांक 1, दिनांक 28 जून 1965 के आदेश को रद्द करते हुए सशर्तरी परमादेश, निषेध या किसी अन्य उचित रिट आदेश या निर्देश की प्रकृति में एक रिट जारी की जाए। ।

**याचिकाकर्ता की ओर से जी.सी.गर्ग, वकील।**

**उत्तरदाताओं के लिए एडवोकेट-जनरल (हरियाणा) के वकील एमएस जैन।**

**निर्णय**

- बल राज तुली न्यायमूर्ति-** (1) यह निर्णय 1965 की सिविल रिट संख्या 2326, 1968 की 906, 916 और 917, मैसर्स एक्सप्रेस डेयरी कंपनी लिमिटेड, कलकत्ता बनाम आकलन प्राधिकरण, हिसार और अन्य का निपटारा करेगा; और 1966 की रिट याचिका संख्या मैसर्स हिंदुस्तान गम एंड केमिकल्स लिमिटेड, भिवानी बनाम असेसिंग अथॉरिटी, हिसार और अन्य चूंकि इनमें भी कानून और तथ्यों के सामान्य प्रश्न उठते हैं।
2. निर्धारण के लिए संक्षिप्त बिंदु यह है कि क्या याचिकाकर्ताओं द्वारा उत्पादित 'गौआर गिरी' या 'गौआर मील', पंजाब सामान्य बिक्री कर अधिनियम, 1948 (इसके बाद अधिनियम के रूप में संदर्भित) के तहत बिक्री कर के लिए मूल्यांकन योग्य है। याचिकाकर्ता गौआर को अनाज के रूप में खरीदते हैं और अपने कारखानों में एक विनिर्माण प्रक्रिया द्वारा बाहरी त्वचा या भूसी को कर्नेल से अलग करते हैं, जिसे 'माइडलिंग' भी कहा जाता है, और व्यावसायिक रूप से 'गौआर मील' के रूप

में जाना जाता है। गोंद भूसी की बाहरी त्वचा से निर्मित होता है जिसे संयुक्त राज्य अमेरिका में निर्यात किया जाता है, जबकि 'गौआर मील' नामक आंतरिक भाग का उपयोग भारत में जानवरों को खिलाने के लिए चारे के रूप में किया जाता है, क्योंकि इसकी उच्च प्रोटीन सामग्री है। गौआर मील के उपयोग के बारे में याचिकाकर्ताओं के इस दावे को लिखित बयानों में अस्वीकार नहीं किया गया है, न ही मूल्यांकन अधिकारियों द्वारा मूल्यांकन के आदेश पारित करने का खंडन किया गया है। याचिका में कहा गया है कि इस मामले पर अतिरिक्त सहायक आबकारी और कराधान आयुक्त, पंजाब द्वारा 1962-63 की बिक्री कर संशोधन याचिका संख्या 289 में विचार किया गया था, और एक विस्तृत आदेश में यह माना गया था कि 'गौआर गिरी' या 'गौआर का आटा' एक पशु आहार के अलावा कुछ भी नहीं है और इसलिए, अधिनियम की अनुसूची 'बी' के आइटम 54 के तहत बिक्री कर के भुगतान से छूट दी गई है। "प्रतिवादियों की ओर से, यह कहा गया है कि इस आदेश को वित्तीय आयुक्त द्वारा एक और संशोधन में उलट दिया गया था। इस मामले पर हाल ही में बिक्री कर अपीलिय अधिकरण, हरियाणा द्वारा 1970-71 के एसटीए 91, *मेसर्स हिंदुस्तान गम एंड केमिकल्स लिमिटेड, भिवानी*, बनाम *हरियाणा राज्य में विचार किया गया है* और यह माना गया है कि 'गौआर मील' अधिनियम की अनुसूची 'बी' में मद 54 के अर्थ के भीतर चारा है, क्योंकि इसका उपयोग केवल किसानों को खिलाने के उद्देश्य से किया जाता है। ढोर। विभाग में इस टकराव के कारण वर्तमान याचिकाएं आकलन प्राधिकारी के आदेशों के विरुद्ध दायर की गई हैं।

3. पक्षकारों के वकीलों द्वारा दी गई दलीलों की सराहना करने के लिए, अधिनियम की अनुसूची 'बी' में 'गौआर' और 'गौआर आटा' से संबंधित मद का इतिहास बताना आवश्यक है। यह अधिनियम 1948 में अधिनियमित किया गया था और 1 मई, 1949 से लागू हुआ था। अधिनियम की अनुसूची 'बी', जैसा कि मूल रूप से अधिनियमित किया गया था, में कुछ खाद्यान्नों और उनके आटे और दालों से संबंधित आइटम 1 से 14 शामिल थे, लेकिन इसमें 'गौआर और इसके' आटे शामिल नहीं थे। 'गौआर और उसके आटे' को पूर्वी पंजाब सामान्य बिक्री कर (संशोधन) अध्यादेश, 1949 द्वारा अधिनियम की अनुसूची 'बी' में आइटम 13-ए के रूप में डाला गया था, जिसे 14 अप्रैल, 1949 को प्रख्यापित किया गया था, और 16 अप्रैल, 1949 को पूर्वी पंजाब राजपत्र असाधारण में प्रकाशित किया गया था। इस प्रकार जब 1 मई, 1949 को यह अधिनियम लागू हुआ तो खाद्यान्नों और दालों के बीच 'ग्वारा और उसके आटे' को अधिनियम की अनुसूची-ख में शामिल किया गया, जिससे विधायिका की मंशा स्पष्ट प्रतीत होती है कि 'ग्वारा और उसके आटे' को खाद्यान्न माना जाता था। उस समय चारे को अधिनियम

की अनुसूची 'बी' में स्थान नहीं मिला था, जो उन वस्तुओं से संबंधित है जिन्हें बिक्री कर के भुगतान से छूट प्राप्त है। यह अनुसूची अधिनियम की धारा 6 के तहत तैयार की गई है। पंजाब सरकार की दिनांक 29 मई, 1955 की अधिसूचना सं 2183-ई एंड टी (सीएच)-54/533 द्वारा अधिनियम की अनुसूची 'बी' में आइटम 54 'हर प्रकार का चारा (सूखा या हरा)' डाला गया था, जिसे 27 मई, 1955 को पंजाब सरकार के राजपत्र में प्रकाशित किया गया था। 13-ए सहित आइटम 1 से 14, और आइटम 54 19 अप्रैल, 1958 तक अनुसूची 'बी' में जारी रहे और उस तारीख को आइटम 1 से 14 को 1958 के पूर्वी पंजाब सामान्य बिक्री कर (संशोधन) अधिनियम संख्या 7 द्वारा अनुसूची 'बी' से हटा दिया गया था। चारे से संबंधित मद 54 इसके बाद भी अनुसूची ख में बना रहा और अभी भी है; अनुसूची ख से मद 1 से 14 को हटाने का उद्देश्य और उद्देश्य उन्हें 75 नया पैसे प्रति सौ रुपये के बिक्री कर के अधीन करना था ताकि इस प्रकार वसूली गई राशि की आय का उपयोग शिक्षा के प्रयोजनों के लिए किया जा सके और इस लेवी को वास्तव में संशोधन अधिनियम के कारणों और उद्देश्यों में शिक्षा उपकर कहा गया था। इसके परिणामस्वरूप 19 अप्रैल, 1958 को अधिसूचना संख्या 1863-ईएंडटी-58/1012 जारी की गई और खाद्यान्नों, उनके आटे और दालों पर, जिनका उल्लेख अधिनियम की 1 से 14 अनुसूची 'ख' के मद के रूप में किया गया था, बिक्री कर की दर 75 नया पैसे प्रति सौ, रुपये तय की गई। इस अधिसूचना में 'ग्वारा और उसके आटे' का जिक्र नहीं किया गया था। यह मद 12 जून, 1958 की अधिसूचना द्वारा उपर्युक्त अधिसूचना में और बाद में 20 दिसम्बर, 1958 की अधिसूचना द्वारा सम्मिलित की गई थी। इन अधिसूचनाओं के आलोक में कर निर्धारण प्राधिकरण ने याचिकाकर्ताओं द्वारा उत्पादित 'गौआर मील' पर 75 नया पैसे प्रति सौ रुपये की दर से बिक्री कर लगाया और कहा कि यह 'गौआर का आटा' है जो चारे से संबंधित मद के दायरे में नहीं आता है।

4. प्रतिवादी की ओर से प्रस्तुत किया गया है कि क्योंकि 'ग्वारा और उसका आटा' और 'हर प्रकार (सूखे या हरे) का चारा' आइटम 1955 से 1958 तक तीन वर्षों के लिए अधिनियम की अनुसूची 'बी' में सह-अस्तित्व में थे, इसलिए यह माना जाना चाहिए कि विधायिका ने 'ग्वारा और उसके आटे' को चारे के रूप में नहीं माना, अन्यथा इस मद का अलग से उल्लेख करने की कोई आवश्यकता नहीं थी यदि इसे चारे से संबंधित मद में शामिल किया गया था। इस निवेदन को स्वीकार करना इस कारण से संभव नहीं है कि ग्वारा न केवल चारा है बल्कि इसके अन्य उपयोग भी हैं। अनाज के रूप में ग्वारा या गौआर का एक वाणिज्यिक मूल्य है जिसके लिए इसे याचिकाकर्ताओं द्वारा रखा जा रहा है, अर्थात्, इसकी बाहरी त्वचा को अलग किया जाता है और गम के रूप में वाणिज्यिक पैमाने पर देश से बाहर

निर्यात किया जाता है और किसी भी पक्ष द्वारा कहीं भी यह आग्रह नहीं किया जाता है कि ग्वारा अनाज या उससे उत्पादित गोंद की उस बाहरी त्वचा का उपयोग मवेशियों के लिए चारा है। इसलिए, अधिनियम की अनुसूची 'बी' में 'ग्वारा और उसके आटे' को छूट प्राप्त माल के रूप में रखना आवश्यक था क्योंकि यह आवश्यक रूप से अपने सभी रूपों में चारा नहीं था। इसलिए, यह तर्क इस तथ्य का निर्णायक नहीं है कि 'ग्वारा और उसके आटे' को चारे के रूप में वर्गीकृत नहीं किया जा सकता है।

5. तथापि, मुझे प्रतिवादियों के विद्वान वकील की अगली दलील में दम नजर आता है, अर्थात् अनुसूची ख से ग्वारा और उसके आटे की वस्तु को हटाना और 19 अप्रैल, 1958 की अधिसूचना में ऊपर उल्लिखित दो बाद की अधिसूचनाओं द्वारा इसे शामिल किया जाना, विधायिका की मंशा का स्पष्ट संकेत है कि भले ही 'ग्वारा और उसके आटे' को चारे के मद के अंतर्गत लाया गया हो। यह मद 54 के तहत बिक्री कर के भुगतान से मुक्त नहीं है। आइटम 54 एक सामान्य वस्तु है जबकि 'गुआरा और उसका आटा' विशेष वस्तुओं से संबंधित एक वस्तु है और यदि उन वस्तुओं को विशेष रूप से कर के अधीन किया गया है, तो इसे 'चारे' से संबंधित सामान्य वस्तु के तहत छूट वाली वस्तुओं के रूप में नहीं माना जा सकता है।
6. इसलिए अब यह तय करना होगा कि 'गौआर गिरी' या 'गौआर मील', जिस पर कर लगाने की मांग की जाती है, 'ग्वारा और उसके आटा' के विवरण के भीतर आता है या नहीं। यह पदार्थ एक विनिर्माण प्रक्रिया द्वारा ग्वारा से निकाला जाता है और इसलिए, इसे ग्वारा के रूप में नहीं माना जा सकता है, जिसका अर्थ है कि पूरा अनाज और इसका हर हिस्सा, जिसमें इसे विभाजित किया जाता है, या इससे बने हर उत्पाद का भी उल्लेख किया जाता है। आकलन प्राधिकरण ने माना है कि 'गौआर गिरी' या 'गौआर मील' 'गौआर आटा' के समान है। इन याचिकाओं में आकलन प्राधिकरण के इस दृष्टिकोण को चुनौती दी जा रही है। स्ट्राउड के न्यायिक शब्दकोश, तीसरे संस्करण में, 'आटा' के तहत यह कहा गया है कि "मिलिंग" गेहूं के ओपल हैं और आटा नहीं हैं। इस दृष्टिकोण के समर्थन में **आर एंड डब्ल्यू पॉल, लिमिटेड v गेहूं आयुक्त** का हवाला दिया गया है। अय्यर के ब्रिटिश भारत के लॉ लेक्सिकॉन, 1940 संस्करण में, पृष्ठ 4/51 पर, 'आटा' को "गेहूं या किसी अन्य अनाज का बारीक पिसा हुआ भोजन" के रूप में परिभाषित किया गया है; आटा अनाज से उत्पाद है, दोनों पिसे हुए और बोल्ट किए हुए हैं, जबकि भोजन पुल्वराइज्ड अनाज है लेकिन बिन खुला हुआ है। "इस परिभाषा

<sup>1</sup> 1937 A.C.139.

के समर्थन में, *वाशिंगटन मुट इन्स कंपनी बनाम मर्चेट आदि, मस.ईएनएस. को* का संदर्भ दिया गया है: इस प्रकार, यह स्पष्ट है कि याचिकाकर्ताओं द्वारा उत्पादित 'गौआर गिरी' या 'गौआर मील' को 'आटा या गौआर' नहीं कहा जा सकता है क्योंकि यह एक पल्वराइज्ड पदार्थ है, जो महीन पाउडर के रूप में नहीं है। यह छोटे क्रिस्टल के रूप में एक पदार्थ है और पीसने के परिणामस्वरूप उत्पन्न नहीं होता है, बल्कि प्रक्रिया के परिणामस्वरूप होता है जो बाहरी हिस्से को आंतरिक से अलग करता है। यह वास्तव में प्राथमिक विनिर्माण प्रक्रिया का एक उप-उत्पाद है जिसके लिए पूरे अनाज को वाणिज्यिक उद्देश्यों के अधीन किया जाता है। इस कारण से, इसे 'गौआर का आटा' नहीं कहा जा सकता है, न ही इस तरह से कर लगाया जा सकता है।

7. यह कर लगाने वाली विधियों की व्याख्या का सर्वविदित सिद्धांत है कि यदि भाषा स्पष्ट और सुस्पष्ट है, तो उसे उसका व्याकरणिक अर्थ दिया जाना चाहिए, लेकिन यदि कर के विषय की पहचान में कोई अस्पष्टता है, तो लाभ करदाता को दिया जाना चाहिए, न कि सरकार को। इसलिए, मेरी राय है कि यदि याचिकाकर्ताओं द्वारा उत्पादित पदार्थ, जिस पर 'ग्वारा आटा' के रूप में कर लगाने की मांग की गई है, उस विवरण में नहीं आता है और अनुसूची 'बी' में किसी अन्य मद के भीतर आता है, अर्थात् 'चारा अपने सभी रूपों (सूखे और हरे)' में, तो यह माना जाना चाहिए कि यह बिक्री कर के भुगतान से मुक्त है। मैंने पहले ही ऊपर कहा है कि याचिकाकर्ताओं द्वारा यह दावा किया गया है कि उनके द्वारा उत्पादित 'गौआर गिरी' या 'गौआर मील' का उपयोग केवल पशु आहार के रूप में किया जाता है और किसी अन्य उद्देश्य के लिए नहीं। इस तथ्य को मूल्यांकन प्राधिकारी के समक्ष भी रखा गया था और मूल्यांकन प्राधिकारी ने इस पदार्थ के किसी अन्य उपयोग का उल्लेख नहीं किया है। आकलन प्राधिकारी ने केवल इतना माना है कि यह पदार्थ ग्वारा आटा मद द्वारा कवर किया गया है जो कि ऊपर बताए अनुसार गलत है। **रामावतार बुधईप्रसाद बनाम सहायक बिक्री कर अधिकारी, अकोला और एक अन्य<sup>3</sup> मामले में सुप्रीम कोर्ट के लॉर्डशिप** ने कहा कि शब्दों को किसी भी तकनीकी अर्थ में या वनस्पति के दृष्टिकोण से नहीं, बल्कि आम बोलचाल में समझा जाना चाहिए। यदि कोई शब्द अधिनियम में परिभाषित नहीं है, लेकिन यह रोजमर्रा के उपयोग का शब्द है, तो इसे इसके लोकप्रिय अर्थ को माना जाना चाहिए जो विषय-वस्तु है, जिस क़ानून के साथ व्यवहार किया जा रहा है, वह इसकी विशेषता होगी।
8. मेरा यह भी मत है कि लोकप्रिय अर्थों के अतिरिक्त न्यायालय विचाराधीन वस्तुओं के उपयोग का भी

<sup>2</sup> 5 Ohi St.450.

<sup>3</sup> (1961) XII S.T.C.286

सहारा ले सकता है और यदि वे वस्तुएं एक से अधिक उपयोग करने में सक्षम हैं, तो एक निश्चित लेन-देन में माल की कर योग्यता का निर्धारण करते समय प्राथमिक उपयोग को देखना होगा, लेकिन अगर केवल एक ही उपयोग है जिसके लिए माल रखा जा सकता है, तो वह उपयोग निर्णायक होगा। वर्तमान मामलों में, मैं फिर से दोहराता हूं कि उत्तरदाताओं द्वारा इस बात से इनकार नहीं किया गया है कि याचिकाकर्ताओं द्वारा उत्पादित गौआर मील या गौआर गिरी से बना एकमात्र उपयोग, जिस पर कर लगाने की मांग की गई है, मवेशियों या जानवरों के लिए चारे के रूप में है। इसलिए, यह मानना उचित है कि याचिकाकर्ताओं द्वारा उत्पादित पदार्थ, जिसे उत्तरदाताओं द्वारा बिक्री कर के अधीन करने की मांग की गई है, चारा है और अधिनियम की अनुसूची 'बी' के आइटम 54 के तहत बिक्री कर के भुगतान से छूट दी गई है। चारे का अर्थ 'मवेशियों या जानवरों के लिए खाना माना गया है, जिस श्रेणी में याचिकाकर्ताओं का उत्पाद आता है।

9. ऊपर दिए गए कारणों के लिए, इन याचिकाओं को स्वीकार किया जाता है, और मूल्यांकन के आक्षेपित आदेशों को रद्द कर दिया जाता है। प्रतिवादियों को निर्देश दिया जाता है कि वे याचिकाकर्ताओं द्वारा 'गौआर मील' या 'गौआर गिरी' की बिक्री से संबंधित कारोबार पर वसूल किए गए बिक्री कर, यदि कोई हों, को वापस करें। चूंकि विभाग में विचारों का टकराव था, इसलिए मैं पार्टियों को उनकी लागत वहन करने के लिए छोड़ देता हूं।

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।

ओमेश

प्रशिक्षु न्यायिक अधिकारी

चंडीगढ़ न्यायिक अकादमी