आयकर आयुक्त, मदुरै आदि आदि

बनाम

मेसर्स सरवाना स्पिनिंग मिल्स प्राइवेट लिमिटेड

अगस्त 10, 2007

[एस.एच. कपाड़िया और बी. सुदर्शन रेड्डी, न्यायमूर्तिगण]

*आयकर अधिनियम, 1961; धाराएं 31(i) और 37:*

*कटौती- एक कपड़ा मिल में मशीनरी के पुर्जों आदि के आधुनिकीकरण और प्रतिस्थापन के लिए किया गया व्यय-- क्या ऐसा व्यय कटौतियों का दावा करने के लिए 1961 के अधिनियम की धारा 31(i) के संदर्भ में चालू मरम्मत के समान है- अभिनिर्धारित: 'चालू मरम्मत' शब्द उन मरम्मतों को दर्शाता है जिन पर तब ध्यान दिया जाता है जब एक व्यवसायी के दृष्टिकोण से इसकी आवश्यकता उत्पन्न होती है- धारा 31(i) के पीछे का उद्देश्य परिसंपत्ति को संरक्षित करना और बनाए रखना है न कि एक नई परिसंपत्ति लाना- धारा 31(i) मशीनरी, संयंत्र या फर्नीचर की गई मरम्मत के संबंध में कटौती के रूप में व्यय की स्वीकार्यता के दायरे को चालू मरम्मत तक सीमित करके परिसीमित करती है- धारा 31(i) की प्रयोज्यता का निर्णय करने के लिए, परीक्षण यह नहीं है कि व्यय की प्रकृति राजस्व है या पूंजीगत बल्कि यह है कि क्या व्यय चालू मरम्मत के समान है- चालू मरम्मत के व्यय के रूप में अर्हता प्राप्त करने के लिए व्यय पहले से विद्यमान परिसंपत्ति को संरक्षित करने और बनाए रखने के लिए किया गया होना चाहिए न कि एक नई परिसंपत्ति को अस्तित्व में लाने के लिए- वर्तमान मामले में, निर्धारिती एक नई परिसंपत्ति के क्रय के लिए किए गए व्यय के लिए कटौती का दावा कर रहा है- वास्तव में, निर्धारण अधिकारी यह अभिनिर्धारित करने में सही था कि ऐसी प्रत्येक परिसंपत्ति/मशीन स्वतंत्र और विशिष्ट कार्य करने में सक्षम है, अतः, ऐसे व्यय को धारा 31(i) के संदर्भ में "चालू मरम्मत" के रूप में सम्मिलित नहीं*

*किया जा सकता है- हालाँकि, उच्च न्यायालय ने उस परीक्षण को अनदेखा कर दिया जिसे धारा 31(i) के अंतर्गत किसी व्यय को चालू मरम्मत के रूप में आने के लिए लागू किया जाना था- प्रश्नाधीन परिसंपत्तियों का प्रतिस्थापन एक पुरानी परिसंपत्ति को नई परिसंपत्ति द्वारा प्रतिस्थापित करने का गठन करता है और इसलिए किया गया व्यय चालू मरम्मत का गठन नहीं करता है- अतः, निर्धारिती अधिनियम की धारा 31(i) के अंतर्गत छूट का दावा करने के हकदार नहीं हैं।*

*शब्द और वाक्यांश:*

*'चालू मरम्मत' - आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 31(i) के संदर्भ में का अर्थ।*

उत्तरदाता-निर्धारिती एक कपड़ा मिल है जो सूत के निर्माण में संलग्न है। 31.3.1993 को समाप्त होने वाले लेखांकन वर्ष के लिए, इसने "आधुनिकीकरण और प्रतिस्थापन व्यय" के कारण 97,95,755.00 रुपये की कटौती का दावा किया, जबकि 31.3.1994 को समाप्त होने वाले वर्ष में इसने इसी शीर्ष के अंतर्गत कटौती के रूप में 77,84,047.00 रुपये का दावा किया है। इस अपील और अन्य संबद्ध अपीलों में निर्धारण के लिए जो प्रश्न उठे, वे आयकर अधिनियम की धारा 31(i) के दायरे के बारे में थे, जैसा कि यह बी 31.3.1993 और 31.3.1994 को समाप्त होने वाले लेखांकन वर्षों के दौरान विद्यमान थी, और यह कि क्या निर्धारिती अधिनियम की धारा 31(i) के अंतर्गत "चालू मरम्मत" के रूप में पूर्वोक्त राशियों का दावा करने का हकदार था।

राजस्व द्वारा दायर अपीलों को स्वीकार करते हुए, न्यायालय ने

अभिनिर्धारित: 1.1. यह नहीं कहा जा सकता है कि कपड़ा मिल एक संयंत्र का गठन करती है क्योंकि यह 'ब्लो रूम' से लेकर 'वाइंडिंग सेक्शन' तक निर्माण की एक सतत प्रक्रिया है। ब्लो रूम, कार्डिंग, कॉम्बिंग, रोविंग, वाइंडिंग आदि जैसे उत्पादन के विभिन्न खंडों से विभिन्न आउटपुट प्रवाहित होते हैं। एक कपड़ा मिल के मामले में ऐसी कोई प्रक्रिया नहीं है जिसमें एक छोर पर कच्चा माल डाला जाता है और बीच में हस्तक्षेप के बिना दूसरे छोर पर

तैयार उत्पाद बाहर आता है। अतः, न्यायाधिकरण और उच्च न्यायालय ने यह अभिनिर्धारित करने में त्रुटि की कि कपड़ा मिल में निर्माण प्रक्रिया एक सतत एकीकृत प्रक्रिया है। (कंडिका 10) (953-डी, ई, एफ, जी)

2.1. आयकर अधिनियम की धारा 31 के खंड (i) द्वारा व्यवसाय के प्रयोजनों के लिए प्रयुक्त मशीनरी, संयंत्र या फर्नीचर की चालू मरम्मत पर व्यय की गई राशि के संबंध में एक छूट प्रदान की जाती है, भले ही निर्धारिती परिसंपत्तियों का स्वामी हो या उसने केवल उनका उपयोग किया हो। अभिव्यक्ति "चालू मरम्मत" उन मरम्मतों को दर्शाती है जिन पर तब ध्यान दिया जाता है जब एक व्यवसायी के दृष्टिकोण से उनकी आवश्यकता उत्पन्न होती है। "मरम्मत" शब्द में नवीकरण सम्मिलित है। हालाँकि, धारा 31(i) में प्रयुक्त शब्द "चालू मरम्मत" हैं। धारा 31(i) के पीछे का उद्देश्य परिसंपत्ति को संरक्षित करना और बनाए रखना है न कि एक नई परिसंपत्ति लाना। धारा 31(i) मशीनरी, संयंत्र या फर्नीचर की गई मरम्मत के संबंध में कटौती के रूप में व्यय की स्वीकार्यता के दायरे को "चालू मरम्मत" की अवधारणा तक सीमित करके परिसीमित करती है। सभी मरम्मतें चालू मरम्मतें नहीं होती हैं। अधिनियम की धारा 37(1) व्यय की उन मदों को अपवर्जित करती है जो स्पष्ट रूप से अधिनियम की धाराओं 30 से 36 के अंतर्गत आती हैं। इसका प्रभाव मरम्मतों के लिए कटौतियों की स्वीकार्यता के दायरे को अधिनियम की धाराओं 30 से 36 में उपबंधित सीमा तक परिसीमित करना है। (कंडिका 11) (953-जी-एच; 954-ए, बी)

2.2 अधिनियम की धारा 31 (i) की प्रयोज्यता का निर्णय करने के लिए, परीक्षण यह नहीं है कि व्यय की प्रकृति राजस्व है या पूंजीगत, जो परीक्षण उच्च न्यायालय द्वारा गलत तरीके से लागू किया गया है, बल्कि यह है कि क्या व्यय "चालू मरम्मत" है। यह पता लगाने के लिए कि चालू मरम्मत का गठन क्या होगा, मूल परीक्षण यह है कि व्यय पहले से विद्यमान परिसंपत्ति को "संरक्षित करने और बनाए रखने" के लिए किया गया होना चाहिए, और व्यय का उद्देश्य एक नई परिसंपत्ति को अस्तित्व में लाना या एक नया लाभ प्राप्त करना

नहीं होना चाहिए। वास्तव में, वर्तमान मामले में, तुलन पत्र में निर्धारिती ने ऐसे व्यय को एक नई परिसंपत्ति के क्रय के लिए किए गए मद के रूप में इंगित किया है। उच्च न्यायालय ने इस निष्कर्ष पर पहुँचने में साउथ इंडियन टेक्सटाइल्स रिसर्च एसोसिएशन (एसआईटीआरए) की रिपोर्ट पर अवलम्बन करने में त्रुटि की थी कि कपड़ा मिल अधिनियम की धारा 31(i) के अंतर्गत एक संयंत्र है। (कंडिका 11) (954-बी, सी, डी)

2.3. मिल में एक खंड की प्रत्येक मशीन की एक स्वतंत्र भूमिका होती है और प्रत्येक प्रभाग का आउटपुट दूसरे से भिन्न होता है "मरम्मत" का तात्पर्य मशीन के उस हिस्से के अस्तित्व से है जिसमें कोई खराबी है। यदि निर्धारिती के तर्क को स्वीकार कर लिया जाए तो इसका परिणाम बेतुका होगा और यह धारा 31(i) के प्रावधानों को पूरी तरह से अनावश्यक बना देगा। निर्धारिती के अधिवक्ता के अनुसार, कपड़ा संयंत्र में लगभग 25 मशीनें होती हैं। ऐसी मशीनों में से एक रिंग फ्रेम है। यदि इस तर्क को स्वीकार कर लिया जाए, तो इसका अर्थ यह होगा कि कपड़ा संयंत्र में 25 मशीनों में से समय-समय पर एक मशीन धारा 31(i) के अंतर्गत छूट का दावा करने की हकदार होगी। अतः, निर्धारण अधिकारी यह अभिनिर्धारित करने में सही था कि रिंग फ्रेम सहित प्रत्येक मशीन स्वतंत्र और विशिष्ट कार्य करने में सक्षम एक स्वतंत्र और पृथक मशीन थी और, इसलिए, नई मशीन के प्रतिस्थापन के लिए किया गया व्यय "चालू मरम्मत" शब्दों के अर्थ के अंतर्गत नहीं आएगा। यह निर्धारिती का वाद नहीं है कि (25 मशीनों में से) मशीन के एक हिस्से को मरम्मत की आवश्यकता थी। पूरी मशीन को प्रतिस्थापित कर दिया गया था। अतः, निर्धारिती द्वारा किया गया व्यय अधिनियम की धारा 31(i) में "चालू मरम्मत" के अर्थ के अंतर्गत नहीं आता है।
[कंडिका 11 ][954-ई, एफ, जी, एच; 955-ए]

बल्लीमल नवल किशोर बनाम सीआईटी, **(1997) 2 एससीसी 449, अवलम्बन।**

न्यू शोरॉक स्पिनिंग एंड मैन्युफैक्चरिंग कंपनी लिमिटेड बनाम सीआईटी, **(1956) 30 आईटीआर 338, संदर्भित।**

2.4. **विशेषण, अर्थात्, "चालू" विधायिका द्वारा रखा गया है। यह इंगित करता है कि विधायिका का यह आशय नहीं था कि निर्धारिती को सभी प्रकार की मरम्मत के लिए छूट का दावा करने की अनुमति दी जानी चाहिए**, भले ही वैचारिक रूप से व्यय राजस्व व्यय हो। **विधायिका इस बात पर बल देना चाहती थी कि धारा 31(i) के अंतर्गत स्वीकार्य कटौती केवल चालू मरम्मत के लिए है, अतः, यह प्रश्न कि क्या निर्धारिती द्वारा किया गया व्यय वैचारिक रूप से राजस्व या पूंजीगत प्रकृति का है, यह निर्णय करने के लिए प्रासंगिक नहीं है कि क्या ऐसा व्यय "चालू मरम्मत" अभिव्यक्ति के व्युत्पत्तिगत अर्थ के अंतर्गत आता है। (कंडिका 121 (955-ई, एफ, जी)**

2.5. वर्तमान मामले में, उच्च न्यायालय ने उस परीक्षण को अनदेखा कर दिया जिसे धारा 31(i) के अंतर्गत किसी व्यय को "चालू मरम्मत" के रूप में आने के लिए लागू किया जाना था। इसने उस परीक्षण को अपनाया जो लागू नहीं था, अर्थात्, क्या व्यय की प्रकृति राजस्व है या पूंजीगत। उपरोक्त परीक्षण प्रश्नाधीन निर्धारण वर्षों के दौरान प्रासंगिक नहीं था क्योंकि धारा 31(i) का स्पष्टीकरण बाद में अंतःस्थापित किया गया था। *न्यू शोरॉक स्पिनिंग एंड मैन्युफैक्चरिंग कंपनी लिमिटेड बनाम सीआईटी* के वाद में निर्धारित परीक्षण को लागू करते हुए, निर्धारिती चालू मरम्मत के लिए धारा 31(i) के अंतर्गत छूट का दावा करने के हकदार नहीं थे। रिंग फ्रेम अपने आप में एक स्वतंत्र कार्य के साथ एक स्वतंत्र मशीन का गठन करता था, जिसे एक नए रिंग फ्रेम द्वारा प्रतिस्थापित किया गया था जो निर्धारिती को स्थायी लाभ देता है और, इसलिए, उस संबंध में किया गया व्यय "चालू मरम्मत" अभिव्यक्ति के अंतर्गत नहीं आ सकता है: तीन रिंग फ्रेम के प्रतिस्थापन ने एक नई परिसंपत्ति द्वारा पुरानी परिसंपत्ति के प्रतिस्थापन का गठन किया और, इसलिए, किया गया व्यय चालू मरम्मत का गठन नहीं करता था।

[कंडिका 121 [955-जी, एच; 956-ए, बी, सी]

न्यू शोरॉक स्पिनिंग एंड मैन्युफैक्चरिंग कंपनी लिमिटेड बनाम सीआईटी, **(1956) 30 आईटीआर 338, संदर्भित।**

2.6. प्रतिस्थापन सामान्यतः "चालू मरम्मत" अभिव्यक्ति के अंतर्गत नहीं आ सकता है लेकिन, कुछ मामलों में, जहां पुराने पुर्जे बाजार में उपलब्ध नहीं थे या जहां पुराने पुर्जों ने 50 से 60 वर्षों तक काम किया था, प्रतिस्थापन अपवाद के ऐसे मामलों में, "चालू मरम्मत" अभिव्यक्ति के अंतर्गत आ सकता है।

[कंडिका 13[ [957-ए]

*सीआईटी बनाम महालक्ष्मी टेक्सटाइल मिल्स लिमिटेड,* **[1967] 3 एससीआर 957, अप्रयोज्य अभिनिर्धारित।**

3.1. क्या किसी व्यय की प्रकृति राजस्व है या पूंजीगत, यह प्रत्येक मामले के तथ्यों पर निर्भर करेगा। अतः, वर्तमान मामले में अधिनियम की धारा 37(1) की प्रयोज्यता पर कोई मत व्यक्त नहीं किया गया है। कुछ दीवानी अपीलें थीं जिन्हें वर्तमान बैच के साथ गलत तरीके से जोड़ा गया था, जिनका निर्णय इस न्यायालय द्वारा अलग से किया जाएगा क्योंकि वे अधिनियम की धारा 37(1) से संबंधित हैं।

(कंडिका 14) (957-एफ, जी)

3.2. मूल परीक्षण, जिसे वर्तमान मामले में सीआईटी (ए), न्यायाधिकरण और उच्च न्यायालय द्वारा लागू नहीं किया गया था, वह यह है कि क्या व्यय "चालू मरम्मत" अभिव्यक्ति के अंतर्गत आया था। इसके बजाय तीनों प्राधिकारियों ने इस आधार पर कार्यवाही की कि चूंकि व्यय राजस्व था, इसलिए इसने "चालू मरम्मत" का गठन किया। यही कारण है कि सीआईटी (ए), न्यायाधिकरण और उच्च न्यायालय द्वारा दिए गए समवर्ती निष्कर्षों में हस्तक्षेप किया गया है। अतः, निर्धारिती अधिनियम की धारा 31 (i) के अंतर्गत छूट का दावा करने के हकदार नहीं थे जैसा कि यह प्रासंगिक समय पर विद्यमान थी। [कंडिका 15 और 16] [958-बी, सी, डी]

*न्यू शोरॉक स्पिनिंग एंड मैन्युफैक्चरिंग कंपनी लिमिटेड बनाम सीआईटी,* **(1956) 30 आईटीआर 338, संदर्भित।**

दीवानी अपीलीय क्षेत्राधिकार : 2005 की दीवानी अपील सं. 7604-7605।

मद्रास उच्च न्यायालय के 2004 के कर वाद (अपील) सं. 53 और 2004 के 277 में दिनांक 29.04.2005 के निर्णय और आदेश से।

के साथ

2005 की सी.ए. सं. 7606, 7597-98, 7596, 7599 और 7603।

अपीलकर्ताओं की ओर से विकास सिंह, एएसजी, मथाई एम. पैकेडै, अरिजीत प्रसाद, रणबीर चंद्रा, अलका शर्मा, विक्रम गुलाटी, आर. बसंत, प्रीतिश कपूर, राघवेंद्र राव, अमृता नारायण, बी. वी. बलराम दास, शिशिर पिनाकी और ए. देब कुमार।

उत्तरदाताओं की ओर से आर. वेंकटरमण, एस. गणेश, के.के. मणि, सी.के.आर. सेकर, मयूर आर. शाह, एस. नंदकुमार के. मयिल सामी, जी. आनंदसेल्वम, वी.एन. रघुपति और राधा रांगास्वामी।

न्यायालय का निर्णय इनके द्वारा सुनाया गया

कपाड़िया, न्यायमूर्ति ।. मद्रास उच्च न्यायालय द्वारा कर वाद (अपील) सं. 53/2004 आदि में पारित दिनांक 29.4.2005 के सामान्य निर्णय से व्यथित होकर, विभाग दीवानी अपीलों के एक बैच के माध्यम से इस न्यायालय के समक्ष आया है। सुविधा के लिए, हमने मेसर्स सरवाना स्पिनिंग मिल्स प्राइवेट लिमिटेड (दीवानी अपील सं. 7604-7605/2005) के प्रमुख वाद के तथ्यों को नीचे निर्धारित किया है:

2. दीवानी अपीलों के इस समूह में हमें आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 31 (i) की सीमा और दायरे का निर्णय करना है, जैसा कि यह 31.3.1993 और 31.3.1994 को समाप्त होने वाले लेखांकन वर्षों के दौरान विद्यमान थी।

3. इस प्रयोजन के लिए, हम नीचे धारा 31 को उद्धृत करते हैं, जैसा कि यह प्रासंगिक अवधि के दौरान विद्यमान थी:

> "31. *मशीनरी, संयंत्र और फर्नीचर की मरम्मत और बीमा.*- व्यवसाय या पेशे के प्रयोजनों के लिए प्रयुक्त मशीनरी, संयंत्र या फर्नीचर की मरम्मत और बीमा के संबंध में, निम्नलिखित कटौतियों की अनुमति दी जाएगी-
>
> (i) उसकी चालू मरम्मत के कारण भुगतान की गई राशि;
>
> (ii) उसके नुकसान या विनाश के जोखिम के विरुद्ध बीमा के संबंध में भुगतान किए गए किसी भी प्रीमियम की राशि।"

4. 2005 की दीवानी अपील सं. 7604-7605 में तथ्य इस प्रकार हैं:

मेसर्स सरवाना स्पिनिंग मिल्स प्राइवेट लिमिटेड (निर्धारिती) एक कपड़ा मिल है जो सूत के निर्माण में संलग्न है। 31.3.1993 को समाप्त होने वाले लेखांकन वर्ष के लिए, इसने "आधुनिकीकरण और प्रतिस्थापन व्यय" के कारण 97,95,755.00 रुपये की कटौती का दावा किया, जबकि 31.3.1994 को समाप्त होने वाले वर्ष के मामले में इसने इसी शीर्ष के अंतर्गत कटौती के रूप में 77,84,047.00 रुपये का दावा किया है। इस वाद में निर्धारण के लिए जो प्रश्न उठता है वह यह है कि क्या निर्धारिती धारा 31(i) के अंतर्गत "चालू मरम्मत" के रूप में पूर्वोक्त राशियों का दावा करने का हकदार था। उपरोक्त दीवानी अपीलों में यह मूल विवाद है। घटनाओं के कालक्रम को पूरा करने के लिए, यह कहा जा सकता है कि निर्धारिती ने अपनी वार्षिक विवरणियों में कटौती के रूप में पूर्वोक्त राशियों का दावा किया। पूर्वोक्त आंकड़े 31.3.1994 को समाप्त होने वाले वर्ष के लाभ-हानि खाते में उल्लिखित हैं। निर्धारण वर्ष 1993-94 के लिए विवरणी 31.12.1993 को दाखिल की गई थी। इसे धारा 143(1)(ए) के अंतर्गत संसाधित किया गया था। तत्पश्चात्, निर्धारिती को धारा 143(2) के अंतर्गत एक सूचना जारी की गई। उक्त सूचना के अनुसरण में, निर्धारिती का प्रतिनिधि उपस्थित हुआ। उसने तर्क दिया कि पिछले वर्ष के दौरान, निर्धारिती ने 23,99,855.00 रुपये की लागत से

तीन रिंग फ्रेम स्थापित किए थे। निर्धारण आदेश के अनुसार, निर्धारिती ने इस आधार पर नई मशीनरी की लागत का राजस्व व्यय के रूप में दावा किया कि इसमें शामिल व्यय को चालू मरम्मत के रूप में माना जाना चाहिए, क्योंकि नई मशीनरी को केवल पुरानी मशीनरी के प्रतिस्थापन के रूप में स्थापित किया गया था, जो जीर्ण हो चुकी थी (पेपर बुक का पृष्ठ 93 देखें)। निर्धारिती के अनुसार, पूरी कपड़ा मिल एक "संयंत्र" थी और रिंग फ्रेम 25 मशीनों में से एक थी जो एक एकल प्रक्रिया का गठन करती थी और, इसलिए, फ्रेम के प्रतिस्थापन को संयंत्र/कुल मशीनरी के हिस्से के प्रतिस्थापन के रूप में माना जाना चाहिए न कि किसी मशीन के प्रतिस्थापन के रूप में। निर्धारिती के दावे को इस आधार पर अस्वीकृत कर दिया गया था कि व्यय पूंजीगत खाते पर था; कि यह एक राजस्व व्यय नहीं था क्योंकि निर्धारिती ने पुरानी मशीन को नई मशीन से प्रतिस्थापित करके स्थायी लाभ प्राप्त किया था। निर्धारिती के दावे को इस आधार पर भी अस्वीकृत कर दिया गया था कि प्रतिस्थापित मशीन अपने आप में एक स्वतंत्र मशीन थी और यह कि यह अन्य कपड़ा मशीनरी (संयंत्र) का हिस्सा या भाग नहीं थी जैसा कि निर्धारिती द्वारा दावा किया गया था। निर्धारिती के उपरोक्त तर्कों को ए.ओ. द्वारा यह कहते हुए अस्वीकृत कर दिया गया था कि पूरी मिल को संयंत्र/कुल मशीनरी के रूप में नहीं माना जा सकता है; कि उक्त रिंग फ्रेम स्वतंत्र और पृथक मशीनों का गठन करते हैं; कि प्रत्येक फ्रेम स्वतंत्र और विशिष्ट कार्य करने में सक्षम था और, इसलिए, यह अभिनिर्धारित करना संभव नहीं था कि पूरी प्रक्रिया मशीनरी की एक एकल मद है जिसके अन्य सभी हिस्से हैं। इस संबंध में, ए.ओ. ने अभिनिर्धारित किया कि निर्धारिती ने विद्यमान पुरानी मशीनों को नई मशीनों द्वारा प्रतिस्थापित किया था और इसके द्वारा उसने स्थायी लाभ प्राप्त किया था और, इसलिए, उस पर किया गया व्यय पूंजीगत व्यय का गठन करता है न कि "चालू मरम्मत" का। तदनुसार, निर्धारिती का कटौती का दावा अस्वीकृत कर दिया गया।

5. उक्त आदेश से व्यथित होकर, मामला सीआईटी(ए) के समक्ष अपील में ले जाया गया। दिनांक 24.10.1996 के आदेश द्वारा सीआईटी(ए) इस निष्कर्ष पर पहुँचा कि व्यय तीन रिंग फ्रेम के प्रतिस्थापन से संबंधित था; जो एक कपड़ा मिल में उत्पादन प्रणाली के एक अभिन्न अंग का गठन करता था और, इसलिए, किसी मद के प्रतिस्थापन को पृथक मशीन की स्थापना के रूप में नहीं माना जा सकता है। तदनुसार, सीआईटी(ए) ने अपील स्वीकार कर ली और व्यय को राजस्व व्यय के रूप में अनुमति दी।

6. अपीलीय प्राधिकारी के उक्त निर्णय से व्यथित होकर, विभाग मामले को न्यायाधिकरण के समक्ष अपील में ले गया, जिसने यह विचार व्यक्त किया कि एक कपड़ा मिल के विभिन्न खंड एक सतत प्रक्रिया के एकीकृत भाग हैं और संयंत्र के किसी भी खंड में मशीनों के प्रतिस्थापन पर किए गए व्यय को राजस्व व्यय के रूप में माना जाना चाहिए। तदनुसार, विभाग द्वारा दायर अपीलें अस्वीकृत हो गईं।

7. न्यायाधिकरण के निर्णय से व्यथित होकर, मामला मद्रास उच्च न्यायालय की खंड पीठ के संदर्भ में ले जाया गया। उच्च न्यायालय ने दीवानी अपीलों के इस बैच में एक सामान्य निर्णय दिया है। मेसर्स सरवाना स्पिनिंग मिल्स प्राइवेट लिमिटेड सहित विभिन्न निर्धारिती हैं.. रिंग फ्रेम के अतिरिक्त, विभिन्न निर्धारितियों ने सिम्प्लेक्स मशीन, डबलिंग मशीन, कोन वाइंडर्स, कार्ड कन्वर्जन उपकरणों जैसी अन्य मदों के लिए कटौती का दावा किया है। इनमें से प्रत्येक मद को विभाग द्वारा मिल में स्वतंत्र मशीनों के रूप में माना गया है। इस स्तर पर, यह बताना पर्याप्त है कि उच्च न्यायालय ने यह अभिनिर्धारित करते हुए न्यायाधिकरण के निर्णय की पुष्टि की थी कि तमिलनाडु में कपड़ा मिलें नई मशीनरी के क्रय के कारण राजस्व व्यय के रूप में कटौती का दावा कर रही हैं जहाँ क्रय आधुनिकीकरण कार्यक्रम के एक भाग के रूप में था और जहाँ क्रय पुरानी मशीनरी के प्रतिस्थापन से संबंधित था। यह उत्तर उच्च न्यायालय द्वारा अपने निर्णय की कंडिका 6 में कंडिका 5 में

विरचित प्रश्न के संदर्भ में दिया गया था। हम उक्त निर्णय की कंडिका 5 को नीचे उद्धृत करते हैं।

> "विचारणीय बिंदु यह है कि क्या आधुनिकीकरण/चालू/मरम्मत व्यय "*राजस्व व्यय" के रूप में स्वीकार्य है*, जैसा कि निर्धारितियों द्वारा दावा किया गया है या कार्ड/ब्लो रूम मशीनरी/कॉम्बिंग मशीनरी आदि के प्रतिस्थापन को "पूंजीगत व्यय" के रूप में माना जाना चाहिए, जैसा कि राजस्व द्वारा दावा किया गया है?"
>
> (बल दिया गया)

अपीलों का निपटान करते समय, उच्च न्यायालय ने साउथ इंडिया टेक्सटाइल रिसर्च एसोसिएशन ("एसआईटीआरए"), कोयंबटूर की रिपोर्ट पर अवलम्बन किया था। उक्त रिपोर्ट पर अवलम्बन करते हुए, उच्च न्यायालय ने अभिनिर्धारित किया कि फाइबर को "सूत में परिवर्तित करने की प्रक्रिया एक सतत परस्पर जुड़ी प्रक्रिया थी; कि उत्पादन के विभिन्न मध्यवर्ती चरणों (कार्डिंग, कॉम्बिंग, ड्रॉ फ्रेम सिल्वरस और रोविंग) से प्राप्त आउटपुट को बेचा या विपणन या किसी अन्य प्रयोजन के लिए उपयोग नहीं किया जा सकता है और, इसलिए, उच्च न्यायालय के अनुसार, पूरी कपड़ा मिल को ब्लो रूम से लेकर वाइंडिंग सेक्शन तक शुरू होने वाला एक सतत प्रक्रिया संयंत्र माना जाना चाहिए। रिंग फ्रेम के संदर्भ में उच्च न्यायालय ने एसआईटीआरए की रिपोर्ट पर अवलम्बन करते हुए यह अभिनिर्धारित किया कि रिंग फ्रेम स्वतंत्र रूप से कार्य नहीं कर सकता है, बल्कि यह केवल कताई इकाई के एक भाग के रूप में ही कार्य कर सकता है। उच्च न्यायालय के अनुसार, मशीनों की उपरोक्त सभी मदों को एक साथ रखने पर यह एक पूरी कपड़ा मिल बन जाएगी जो सूत के निर्माण में सक्षम है। उच्च न्यायालय के अनुसार, मशीनों की उपरोक्त सभी मदें, यद्यपि स्वतंत्र हैं, एक एकीकृत कपड़ा मिल का भाग हैं और, इसलिए, मशीन की उपरोक्त मदों में से किसी एक के

प्रतिस्थापन पर किया गया व्यय बिना किसी खराबी के उत्पादन को बनाए रखने के लिए किया गया व्यय था और, इसलिए, निर्धारिती धारा 31 (i) के अंतर्गत राजस्व व्यय के रूप में उक्त व्यय के लिए कटौती का दावा करने का हकदार था। तदनुसार, उच्च न्यायालय ने न्यायाधिकरण द्वारा व्यक्त किए गए विचार की पुष्टि की है। अतः, ये दीवानी अपीलें हैं।

8. हमारे समक्ष यह मुद्दा है कि क्या आधुनिकीकरण और प्रतिस्थापन के लिए निर्धारिती द्वारा किया गया व्यय धारा 31 (i) में "चालू मरम्मत" शब्दों के अर्थ के अंतर्गत आता है।

9. आयकर अधिनियम की धारा 31 (i) का विश्लेषण करने से पूर्व, हमें व्यापक अर्थ में एक कपड़ा मिल के निर्माण की प्रक्रिया और संरचना को देखना चाहिए। व्यापक रूप से, एक कपड़ा मिल सूत की विभिन्न किस्मों, अर्थात् कॉटन यार्न, मेलेंज यार्न, कलर मेलेंज, पॉलिएस्टर विस्कोस यार्न का निर्माण करती है और निर्माण की प्रक्रिया विभिन्न खंडों/प्रभागों से होकर गुजरती है। पहला खंड ब्लो रूम है। ब्लो रूम का कार्य कच्चे कपास को कार्डिंग विभाग में भेजे जाने से पूर्व पूरी तरह से साफ करना है। कार्डिंग विभाग का कार्य ब्लो रूम से प्राप्त कपास में मौजूद अपशिष्ट को हटाना है। कार्डिंग विभाग में अलग-अलग कार्डिंग मशीनें होती हैं। वे सिल्वर का उत्पादन करने के लिए ऑटोलेवलर्स से सुसज्जित होती हैं। कार्डिंग मशीन प्रक्रिया के दौरान ब्लो रूम लाइन में बनने वाले नेप्स को हटाती है। कार्डिंग मशीन सूत की बेहतर गुणवत्ता के लिए सिल्वर का उत्पादन करती है। कार्डिंग विभाग में उत्पादित इस सिल्वर को कॉम्बेड सूत के निर्माण के लिए कॉम्बिंग विभाग में ले जाया जाता है। कार्डिंग प्रक्रिया के पश्चात्, सिल्वर में विद्यमान अशुद्धियों को कॉम्बिंग विभाग में हटा दिया जाएगा। वह सिल्वर जो कॉम्बिंग विभाग में उत्पादित होता है, समानांतर फाइबर प्राप्त करने के लिए ड्रॉइंग विभाग में प्रयुक्त ड्रॉ फ्रेम से होकर गुजरेगा। ये समानांतर फाइबर रोविंग विभाग में स्पीड फ्रेम के माध्यम से जाते हैं ताकि सिल्वर को पतले रूपों में परिवर्तित किया जा सके जिसे रोव्स कहा जाता है, जो रोव्स तत्पश्चात् कताई विभाग में भेजे जाते हैं। कताई

विभाग में हमारे पास रिंग फ्रेम (मशीनें) होती हैं जिनका उपयोग रोविंग विभाग से प्राप्त रोव्स को कातने के लिए किया जाता है। रिंग फ्रेम ऐसी मशीनें हैं, जो क्लीनर से सुसज्जित होती हैं, जो एकत्रित गंदगी को हटाती हैं। रिंग फ्रेम गुणवत्तापूर्ण सूत के उत्पादन में महत्वपूर्ण भूमिका निभाते हैं। तत्पश्चात्, कताई विभाग से प्राप्त सूत वाइंडिंग विभाग में जाता है। वाइंडिंग विभाग में त्रुटि-रहित सूत का उत्पादन करने के लिए हमारे पास ऑटोकोनर्स होते हैं।

10. उपरोक्त तथ्यों से, यह स्पष्ट है कि ब्लो रूम, कार्डिंग, कॉम्बिंग, ड्रॉइंग, रोविंग, कताई और वाइंडिंग एक कपड़ा मिल में विभिन्न विभाग/प्रभाग हैं। प्रत्येक विभाग/प्रभाग में कई मशीनें होती हैं। उपरोक्त प्रत्येक विभाग/प्रभाग विभिन्न कार्य करते हैं और प्रत्येक विभाग/प्रभाग के कार्य करने से एक अलग आउटपुट उत्पन्न होता है जिसे अगले विभाग/प्रभाग में आगे ले जाया जाता है जिसमें विभिन्न मशीनें होती हैं। उदाहरण के लिए, ब्लो रूम में विभिन्न बीटर्स (मशीनें) होते हैं जो कच्चे कपास को खोलते हैं और उससे गंदगी हटाते हैं। उस कपास को कार्डिंग विभाग में भेजा जाता है जिसमें ऑटोलेवलर्स से सुसज्जित कार्डिंग मशीनें होती हैं जो सिल्वर का उत्पादन करती हैं जिसे फिर कॉम्बिंग विभाग में आगे ले जाया जाता है। यह ध्यान देना महत्वपूर्ण है कि प्रत्येक विभाग में मशीनों की विभिन्न मदें होती हैं, उदाहरण के लिए, ·ब्लो रूम में हमारे पास बीटर्स नामक मशीनें होती हैं। इसी प्रकार, कार्डिंग विभाग में हमारे पास ऑटोलेवलर्स के साथ कार्डिंग मशीनें हैं। यदि ऑटोलेवलर विफल हो जाता है, तो कार्डिंग मशीन गैर-कार्यात्मक हो जाती है। यदि किसी ऑटो लेवलर की मरम्मत की जानी है, तो वह मरम्मत "चालू मरम्मत" शब्द के अर्थ के अंतर्गत आएगी क्योंकि यह कार्डिंग मशीन का एक हिस्सा है। यहाँ तक कि किसी दिए गए वाद में, एक ऑटोलेवलर का प्रतिस्थापन "चालू मरम्मत" शब्द के अर्थ के अंतर्गत आ सकता है यदि पुराना पुर्जा बाजार में उपलब्ध नहीं है। यह एक "चालू मरम्मत" है क्योंकि ऑटोलेवलर की मरम्मत या प्रतिस्थापन के पश्चात् भी कार्डिंग मशीन बिना किसी परिवर्तन के एक परिसंपत्ति

के रूप में बनी रहती है। उदाहरण देने के लिए, एक कंप्रेसर एक वातानुकूलन मशीन का एक महत्वपूर्ण हिस्सा है। उक्त अधिनियम की धारा 31 (i) में "चालू मरम्मत" शब्द के अर्थ में कंप्रेसर की मरम्मत आएगी क्योंकि निर्धारिती वातानुकूलन मशीन को प्रतिस्थापित नहीं करता है। अधिक से अधिक, वह वातानुकूलन मशीन के एक हिस्से को प्रतिस्थापित करता है। ऐसा ही एक टेलीविजन सेट में पिक्चर ट्यूब के मामले में होता है, जब पिक्चर ट्यूब को प्रतिस्थापित किया जाता है तो टेलीविजन सेट को प्रतिस्थापित नहीं किया जाता है, इसलिए, उक्त अधिनियम की धारा 31 (i) में, जैसा कि वह प्रासंगिक समय पर विद्यमान थी, "चालू मरम्मत" शब्द के अर्थ के अंतर्गत केवल ऐसी मरम्मतें ही आ सकती हैं। वे परिसंपत्ति, अर्थात्, एयर-कंडीशनर या कार्डिंग मशीन को संरक्षित करने और बनाए रखने के लिए की जाती हैं। अंत में, यह नहीं कहा जा सकता है कि कपड़ा मिल एक संयंत्र का गठन करती है क्योंकि यह ब्लो रूम से वाइंडिंग सेक्शन तक निर्माण की एक सतत प्रक्रिया है। "जैसा कि ऊपर कहा गया है, ब्लो रूम, कार्डिंग, कॉम्बिंग, रोविंग, वाइंडिंग आदि जैसे उत्पादन के विभिन्न खंडों से विभिन्न आउटपुट प्रवाहित होते हैं। एक कपड़ा मिल के मामले में ऐसी कोई प्रक्रिया नहीं है जिससे कच्चे माल को एक छोर पर डाला जाता है और बीच में हस्तक्षेप के बिना दूसरे छोर पर तैयार उत्पाद बाहर आता है। उदाहरण के लिए, इस्पात उद्योग में सतत कास्टिंग मशीन के मामले में हमारे पास एक सतत एकीकृत प्रक्रिया है जिसके अंतर्गत स्क्रैप (कच्चा माल) डाला जाता है और जो बाहर आता है वह इस्पात या लोहा या एल्युमीनियम होता है। एक अन्य उदाहरण, "पाश्चराइजेशन संयंत्र" के मामले में हमारे पास तीन कक्ष और नलिकाएं हैं। पहले में दूध एकत्र किया जाता है, दूसरे में इसे गर्म किया जाता है और तीसरे में इसे ठंडा किया जाता है। नलिका गर्म और ठंडा पानी ले जाती है। कच्चा माल कच्चा दूध है, अंतिम उत्पाद पाश्चुरीकृत दूध है। हीट चेंबर में हीटर होता है। कूलिंग चेंबर में हमारे पास कूलिंग संयंत्र होता है जिसकी अवधारणा एयर-कंडीशन संयंत्र के समान है। ऐसी प्रक्रिया एक

एकीकृत प्रक्रिया है। अतः, न्यायाधिकरण और उच्च न्यायालय ने यह अभिनिर्धारित करने में त्रुटि की कि कपड़ा मिल में निर्माण प्रक्रिया एक सतत एकीकृत प्रक्रिया है।

11. धारा 31 के खंड (i) द्वारा व्यवसाय के प्रयोजनों के लिए प्रयुक्त मशीनरी, संयंत्र या फर्नीचर की चालू मरम्मत पर व्यय की गई राशि के संबंध में एक छूट प्रदान की जाती है, भले ही निर्धारिती परिसंपत्तियों का स्वामी हो या उसने केवल उनका उपयोग किया हो। अभिव्यक्ति "चालू मरम्मत" उन मरम्मतों को दर्शाती है जिन पर तब ध्यान दिया जाता है जब एक व्यवसायी के दृष्टिकोण से उनकी आवश्यकता उत्पन्न होती है। "मरम्मत" शब्द में नवीकरण सम्मिलित है। हालाँकि, धारा 31 (i) में प्रयुक्त शब्द "चालू मरम्मत" हैं। धारा 31 (i) के पीछे का उद्देश्य परिसंपत्ति को संरक्षित करना और बनाए रखना है न कि एक नई परिसंपत्ति लाना। हमारे विचार में, धारा 31 (i) मशीनरी, संयंत्र या फर्नीचर की गई मरम्मत के संबंध में कटौती के रूप में व्यय की स्वीकार्यता के दायरे को "चालू मरम्मत" की अवधारणा तक सीमित करके परिसीमित करती है। सभी मरम्मतें चालू मरम्मतें नहीं होती हैं। धारा 37(1) उन व्ययों के दावों की अनुमति देती है जो पूंजीगत प्रकृति के नहीं हैं। हालाँकि, धारा 37(1) भी व्यय की उन मदों को अपवर्जित करती है जो स्पष्ट रूप से धाराओं 30 से 36 के अंतर्गत आती हैं। इसका प्रभाव मरम्मतों के लिए कटौतियों की स्वीकार्यता के दायरे को धाराओं 30 से 36 में उपबंधित सीमा तक परिसीमित करना है। धारा 31 (i) की प्रयोज्यता का निर्णय करने के लिए, परीक्षण यह नहीं है कि व्यय की प्रकृति राजस्व है या पूंजीगत, जो परीक्षण उच्च न्यायालय द्वारा गलत तरीके से लागू किया गया है, बल्कि यह है कि क्या व्यय "चालू मरम्मत" है। यह पता लगाने के लिए कि चालू मरम्मत का गठन क्या होगा, मूल परीक्षण यह है कि व्यय पहले से विद्यमान परिसंपत्ति को "संरक्षित करने और बनाए रखने" के लिए किया गया होना चाहिए, और व्यय का उद्देश्य एक नई परिसंपत्ति को अस्तित्व में लाना या एक नया लाभ प्राप्त करना नहीं होना चाहिए। वास्तव में, वर्तमान मामले में, तुलन पत्र में निर्धारिती, अर्थात्, मेसर्स सरवाना स्पिनिंग मिल्स ने उपरोक्त व्यय

को एक नई परिसंपत्ति के क्रय के लिए किए गए मद के रूप में इंगित किया है। हमारे विचार में, उच्च न्यायालय ने इस निष्कर्ष पर पहुँचने में एसआईटीआरए की रिपोर्ट पर अवलम्बन करने में त्रुटि की थी कि कपड़ा मिल धारा 31 (i) के अंतर्गत एक संयंत्र है। जैसा कि ऊपर कहा गया है, मिल में एक खंड की प्रत्येक मशीन की एक स्वतंत्र भूमिका होती है और प्रत्येक प्रभाग का आउटपुट दूसरे से भिन्न होता है "मरम्मत" का तात्पर्य मशीन के उस हिस्से के अस्तित्व से है जिसमें कोई खराबी है। यदि हमारे समक्ष यहाँ निर्धारिती के तर्क को स्वीकार कर लिया जाए तो इसका परिणाम बेतुका होगा और यह धारा 31 (i) के प्रावधानों को पूरी तरह से अनावश्यक बना देगा। निर्धारिती के विद्वान वरिष्ठ अधिवक्ता श्री आर. वेंकटरमण के अनुसार, कपड़ा संयंत्र में लगभग 25 मशीनें होती हैं। ऐसी मशीनों में से एक रिंग फ्रेम है। यदि निर्धारिती के तर्क को स्वीकार कर लिया जाए, तो इसका अर्थ यह होगा कि समय-समय पर 25 में से एक मशीन को प्रतिस्थापित किया जाएगा, और उस आधार पर, समय-समय पर, कपड़ा संयंत्र में इन 25 मशीनों में से प्रत्येक धारा 31(i) के अंतर्गत छूट का दावा करने की हकदार होगी। हमारे विचार में, ए.ओ. यह अभिनिर्धारित करने में सही था कि रिंग फ्रेम सहित प्रत्येक मशीन स्वतंत्र और विशिष्ट कार्य करने में सक्षम एक स्वतंत्र और पृथक मशीन थी और, इसलिए, नई मशीन के प्रतिस्थापन के लिए किया गया व्यय "चालू मरम्मत" शब्दों के अर्थ के अंतर्गत नहीं आएगा। वर्तमान मामले में, यह निर्धारिती का वाद नहीं है कि (25 मशीनों में से) मशीन के एक हिस्से को मरम्मत की आवश्यकता थी। पूरी मशीन को प्रतिस्थापित कर दिया गया था। अतः, निर्धारिती द्वारा किया गया व्यय धारा 31(i) में "चालू मरम्मत" के अर्थ के अंतर्गत नहीं आता है।

12. इस न्यायालय ने बल्लीमल नवल किशोर बनाम सीआईटी, [1997] 2 एससीसी 449 के वाद में *न्यू शोरॉक स्पिनिंग एंड मैन्युफैक्चरिंग कंपनी लिमिटेड बनाम सीआईटी*, (1956) 30 आईटीआर 338 के वाद में मुख्य न्यायाधीश छागला द्वारा विरचित परीक्षण को

अनुमोदित किया था कि कब यह कहा जा सकता है कि व्यय चालू मरम्मत पर किया गया है। उस वाद में यह निम्नानुसार प्रेक्षित किया गया था:

> "जो सरल परीक्षण निरंतर ध्यान में रखा जाना चाहिए वह यह है कि जिस व्यय का मरम्मत के लिए व्यय के रूप में दावा किया जाता है, उसके परिणामस्वरूप वास्तव में जो किया जा रहा है वह पहले से विद्यमान परिसंपत्ति को संरक्षित करना और बनाए रखना है। व्यय का उद्देश्य एक नई परिसंपत्ति को अस्तित्व में लाना नहीं है, और न ही इसका उद्देश्य कोई नया या ताजा लाभ प्राप्त करना है। यह "मरम्मत" की एकमात्र परिभाषा हो सकती है क्योंकि मरम्मत की इस परिभाषा के कारण ही व्यय एक राजस्व व्यय होता है।"
>
> यदि खर्च की गई राशि किसी नई परिसंपत्ति को अस्तित्व में लाने या कोई नया लाभ प्राप्त करने के प्रयोजन के लिए थी, तो स्पष्ट रूप से ऐसा व्यय राजस्व प्रकृति का व्यय नहीं होगा बल्कि यह एक पूंजीगत व्यय होगा, और यह स्पष्ट है कि विधायिका ने धारा 10(2)(v) के अंतर्गत जिस कटौती की अनुमति दी है वह एक ऐसी कटौती है जहाँ व्यय एक राजस्व व्यय है न कि एक पूंजीगत व्यय।"

उक्त निर्णय में, मुख्य न्यायाधीश छागला द्वारा आगे यह प्रेक्षित किया गया है कि "मरम्मत" शब्द की परिभाषा अधिक कठिनाई उत्पन्न नहीं करती है, लेकिन कठिनाई "चालू" शब्द द्वारा उत्पन्न होती है जो "मरम्मत" अभिव्यक्ति को विशेषित करता है। यह विशेषण, अर्थात्, "चालू" विधायिका द्वारा रखा गया है। यह इंगित करता है कि विधायिका का यह आशय नहीं था कि निर्धारिती को सभी प्रकार की मरम्मत के लिए छूट का दावा करने की अनुमति दी जानी चाहिए, *भले ही वैचारिक रूप से व्यय राजस्व व्यय हो*। विधायिका इस बात पर बल देना चाहती थी कि धारा 31 (i) के अंतर्गत स्वीकार्य कटौती केवल चालू मरम्मत के लिए है,

अतः, यह प्रश्न कि क्या निर्धारिती द्वारा किया गया व्यय वैचारिक रूप से राजस्व या पूंजीगत प्रकृति का है, यह निर्णय करने के लिए प्रासंगिक नहीं है कि क्या ऐसा व्यय "चालू मरम्मत" अभिव्यक्ति के व्युत्पत्तिगत अर्थ के अंतर्गत आता है। दूसरे शब्दों में, भले ही व्यय राजस्व हो, यह धारा 31 (i) में "चालू मरम्मत" के अर्थ के अंतर्गत नहीं आ सकता है। ऊपर विरचित परीक्षण उन मामलों पर लागू होता है जहाँ निर्धारिती धारा 31 (i) के अंतर्गत छूट का दावा करता है। वर्तमान मामले में, उच्च न्यायालय ने उस परीक्षण को अनदेखा कर दिया जिसे धारा 31 (i) के अंतर्गत किसी व्यय को "चालू मरम्मत" के रूप में आने के लिए लागू किया जाना था। इसने उस परीक्षण को अपनाया जो लागू नहीं था, अर्थात्, क्या व्यय की प्रकृति राजस्व है या पूंजीगत। उपरोक्त परीक्षण प्रश्नाधीन निर्धारण वर्षों के दौरान प्रासंगिक नहीं था क्योंकि धारा 31 (i) का स्पष्टीकरण बाद में अंतःस्थापित किया गया था। हमारे विचार में, *न्यू शोरॉक स्पिनिंग एंड मैन्युफैक्चरिंग कंपनी लिमिटेड* (उपरोक्त) के वाद में मुख्य न्यायाधीश छागला द्वारा निर्धारित परीक्षण को लागू करते हुए, निर्धारिती चालू मरम्मत के लिए धारा 31 (i) के अंतर्गत छूट का दावा करने के हकदार नहीं थे। हमारे विचार में, रिंग फ्रेम अपने आप में एक स्वतंत्र कार्य के साथ एक स्वतंत्र मशीन का गठन करता था, जिसे एक नए रिंग फ्रेम द्वारा प्रतिस्थापित किया गया था जो निर्धारिती को स्थायी लाभ देता है और, इसलिए, उस संबंध में किया गया व्यय "चालू मरम्मत" अभिव्यक्ति के अंतर्गत नहीं आ सकता है। हमारे विचार में, तीन रिंग फ्रेम के प्रतिस्थापन ने एक नई परिसंपत्ति द्वारा एक पुरानी परिसंपत्ति के प्रतिस्थापन का गठन किया और, इसलिए, किया गया व्यय चालू मरम्मत का गठन नहीं करता था।

13. निर्धारिती की ओर से, [1967] 3 एससीआर 957 में प्रतिवेदित *सीआईटी बनाम महालक्ष्मी टेक्सटाइल मिल्स लिमिटेड* के वाद में इस न्यायालय के निर्णय पर अवलम्बन किया गया था। उस वाद में, निर्धारिती सूती सूत के निर्माण और बिक्री का व्यवसाय करता था। निर्धारण वर्ष 1956-57 से प्रासंगिक पिछले वर्ष में, निर्धारिती ने अपने संयंत्र में

"कासाब्लांका कन्वर्जन सिस्टम" को प्रस्तुत करने के लिए लगभग 93,000 रुपये व्यय किए। आई.टी.ओ. ने निर्धारिती के दावे को अस्वीकृत कर दिया। अपीलीय प्राधिकारी आई.टी.ओ. से सहमत हुआ.. न्यायाधिकरण के समक्ष, निर्धारिती ने तर्क दिया कि कासाब्लांका कन्वर्जन सिस्टम प्रस्तुत करने के लिए व्यय की गई राशि भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 10(2)(v) (1961 अधिनियम की धारा 31 (i)) के अंतर्गत चालू व्यय था। न्यायाधिकरण ने निर्धारिती के कताई कारखाने का निरीक्षण किया। इसने कासाब्लांका कन्वर्जन सिस्टम के साथ मशीनरी की कार्यप्रणाली का अध्ययन किया। इसने कासाब्लांका कन्वर्जन सिस्टम के निर्माता द्वारा प्रकाशित साहित्य का भी अध्ययन किया। एक विस्तृत अध्ययन के पश्चात्, न्यायाधिकरण ने अभिनिर्धारित किया कि लंबी अवधि में उत्पादन के दबाव और तनाव के कारण परिवर्तन की आवश्यकता थी और निर्धारिती ने उक्त सिस्टम को प्रस्तुत करके पुराने पुर्जों को प्रतिस्थापित कर दिया था। तदनुसार, न्यायाधिकरण ने कासाब्लांका कन्वर्जन सिस्टम को प्रस्तुत करने के लिए किए गए व्यय को भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 10(2)(v) के अंतर्गत छूट के रूप में माना। उच्च न्यायालय ने न्यायाधिकरण द्वारा अभिलिखित निष्कर्षों को यह कहते हुए स्वीकार किया कि कासाब्लांका कन्वर्जन सिस्टम को प्रस्तुत करने से कोई नई मशीनरी या संयंत्र स्थापित नहीं किया गया था, लेकिन सिस्टम को प्रस्तुत करना उन्नत संस्करण को फिट करने के समान था और उस संबंध में व्यय राजस्व प्रकृति का था। उच्च न्यायालय ने प्रेक्षित किया कि मशीनरी के कुछ हिस्से जीर्ण हो गए थे, उन्हें प्रतिस्थापन की आवश्यकता थी, और जब यह पाया गया कि पुराने प्रकार के प्रतिस्थापन पुर्जे बाजार में उपलब्ध नहीं थे, तो निर्धारिती को कासाब्लांका कन्वर्जन सिस्टम प्रस्तुत करना पड़ा। इस निष्कर्ष को इस न्यायालय द्वारा उपरोक्त निर्णय में स्वीकार किया गया था। हमारे विचार में, उक्त निर्णय का वर्तमान मामले के तथ्यों के साथ कोई प्रयोज्यता नहीं है। प्रारंभ में ही, हम यह कह सकते हैं कि प्रतिस्थापन सामान्यतः "चालू मरम्मत" अभिव्यक्ति के अंतर्गत नहीं आ सकता है लेकिन, कुछ मामलों में, जहाँ पुराने पुर्जे

बाजार में उपलब्ध नहीं थे या जहाँ पुराने पुर्जों ने 50 से 60 वर्षों तक काम किया था, प्रतिस्थापन, अपवाद के ऐसे मामलों में, "चालू मरम्मत" अभिव्यक्ति के अंतर्गत आ सकता है। *महालक्ष्मी टेक्सटाइल मिल्स* वाद (उपरोक्त) में न्यायाधिकरण और उच्च न्यायालय द्वारा अभिलिखित निष्कर्ष यह था कि पुराने प्रकार के प्रतिस्थापन पुर्जे बाजार में उपलब्ध नहीं थे और, इसलिए, व्यय "चालू मरम्मत" अभिव्यक्ति के अंतर्गत आया। यह हमारे समक्ष का वाद नहीं है, अतः, उक्त निर्णय का वर्तमान मामले के तथ्यों पर कोई प्रयोज्यता नहीं है। इसके अतिरिक्त, *महालक्ष्मी टेक्सटाइल मिल्स* (उपरोक्त) में इस न्यायालय के निर्णय ने "परिसंपत्ति" शब्द को कपड़ा मिल में संपूर्ण उत्पादन प्रणाली के अर्थ में परिभाषित नहीं किया है। उक्त निर्णय में, यह कहीं भी नहीं कहा गया है कि पूरी कपड़ा मिल एक एकल परिसंपत्ति है और यह कि यह एक एकल एकीकृत प्रक्रिया का प्रतिनिधित्व करती है।

14. निर्धारितियों की ओर से उद्धृत कुछ निर्णयों पर हमारे द्वारा चर्चा नहीं की जा रही है क्योंकि वे धारा 37 के अंतर्गत आने वाले मामलों से संबंधित हैं। वह धारा एक अवशिष्ट धारा है। धारा 37 के अंतर्गत, व्यय की कोई विशिष्ट मद कटौती योग्य हो सकती है यदि व्यय धाराओं 30 से 36 के अंतर्गत नहीं आता है; कि यह लेखांकन वर्ष में किया गया होना चाहिए; कि यह निर्धारिती द्वारा किए जाने वाले व्यवसाय के संबंध में होना चाहिए; कि यह निर्धारिती के व्यक्तिगत खाते पर नहीं होना चाहिए; कि यह पूंजीगत व्यय की प्रकृति का नहीं होना चाहिए और कि यह पूर्णतः और अनन्य रूप से व्यवसाय के लिए व्यय किया जाना चाहिए। क्या कोई व्यय 'राजस्व' है या 'पूंजीगत प्रकृति' का है, यह कई कारकों पर निर्भर करेगा, अर्थात्, व्यय की प्रकृति, व्यावसायिक गतिविधि की प्रकृति आदि। उदाहरण के लिए, स्व-उपयोग के लिए भवन का निर्माण पूंजीगत प्रकृति का हो सकता है जबकि बिल्डर के हाथों में एक भवन उसके स्टॉक-इन-ट्रेड का गठन करता है और, इसलिए, भवन की बिक्री पर व्यय राजस्व होना चाहिए। अतः, बिल्डर बिक्री से प्राप्त आय/सकल आय से ऐसे व्यय की कटौती करने का हकदार होगा। अतः, क्या कोई व्यय राजस्व है या पूंजीगत प्रकृति का है,

यह प्रत्येक मामले के तथ्यों पर निर्भर करेगा। हम वर्तमान मामले में धारा 37(1) की प्रयोज्यता पर कोई मत व्यक्त नहीं करना चाहते हैं। कुछ दीवानी अपीलें थीं जिन्हें वर्तमान बैच के साथ गलत तरीके से जोड़ा गया था, जिनका निर्णय हमारे द्वारा अलग से किया जाएगा क्योंकि वे धारा 37(1) से संबंधित हैं। अतः हम धारा 37(1) की प्रयोज्यता पर कोई मत व्यक्त नहीं करना चाहते हैं।

15. निष्कर्ष निकालने से पूर्व, एक पहलू पर चर्चा करने की आवश्यकता है। वर्तमान मामले में निर्धारितियों की ओर से यह निवेदन किया गया था कि यद्यपि निर्धारितियों ने धारा 31 (i) के अंतर्गत कटौती का दावा किया था, उन्हें धारा 37(1) के अंतर्गत कटौती का दावा करने की अनुमति दी जानी चाहिए क्योंकि तथ्यों के आधार पर सीआईटी(ए), न्यायाधिकरण और उच्च न्यायालय द्वारा यह अभिनिर्धारित किया गया है कि व्यय राजस्व प्रकृति का था। हमें इस तर्क में कोई बल नहीं मिलता है। जैसा कि ऊपर कहा गया है, भले ही किया गया व्यय राजस्व प्रकृति का हो, फिर भी यह धारा 31 (i) के अंतर्गत "चालू मरम्मत" शब्दों के अर्थ के अंतर्गत नहीं आ सकता है, जिस परीक्षण को ध्यान में नहीं रखा गया है। जैसा कि *न्यू शोरॉक स्पिनिंग एंड मैन्युफैक्चरिंग कंपनी* (उपरोक्त) के वाद में मुख्य न्यायाधीश छागला द्वारा अभिनिर्धारित किया गया था, सभी मरम्मतें धारा 31 (i) को आकर्षित नहीं करती हैं, भले ही व्यय राजस्व प्रकृति का हो । अतः, मूल परीक्षण, जिसे वर्तमान मामले में सीआईटी(ए), न्यायाधिकरण और उच्च न्यायालय द्वारा लागू नहीं किया गया था, वह यह है कि क्या व्यय "चालू मरम्मत" अभिव्यक्ति के अंतर्गत आया था। इसके बजाय तीनों प्राधिकारियों ने इस आधार पर कार्यवाही की कि चूंकि व्यय राजस्व था, इसलिए इसने "चालू मरम्मत" का गठन किया ।यही कारण है कि हमने सीआईटी(ए), न्यायाधिकरण और उच्च न्यायालय द्वारा दिए गए समवर्ती निष्कर्षों में हस्तक्षेप किया है।

16. पूर्वोक्त कारणों से, हम विभाग द्वारा दायर दीवानी अपीलों के उपरोक्त समूह में बल पाते हैं। तदनुसार, हम दीवानी अपीलों के इस बैच में यह अभिनिर्धारित करते हैं कि निर्धारिती

आयकर अधिनियम की धारा 31(i) के अंतर्गत छूट का दावा करने के हकदार नहीं थे जैसा कि यह प्रासंगिक समय पर विद्यमान थी। तदनुसार, दीवानी अपीलें स्वीकार की जाती हैं और लागत के संबंध में कोई आदेश नहीं दिया जाता है।

अपील स्वीकार की गई।

एस.के.एस.

**खंडन (डिस्क्लेमर)- स्थानीय भाषा में निर्णय के अनुवाद का आशय, पक्षकारों को इसे अपनी भाषा में समझने के उपयोग तक ही सीमित है और अन्य प्रयोजनार्थ इसका उपयोग नही किया जा सकता। समस्त व्यवहारिक, कार्यालयी, न्यायिक एवं सरकारी प्रयोजनार्थ, निर्णय का अंग्रेजी संस्करण ही प्रमाणिक होगा साथ ही निष्पादन तथा कार्यान्वयन के प्रयोजनार्थ अनुमान्य होगा।**