आयकर संदर्भ

न्यायमूर्ति प्रेम चंद पंडित और एस. एस. संधावालिया के समक्ष

मेसर्स आर. बी. जोधामल कुठियाला– यचिकाकार्ता

बनाम

आयकर आयुक्त–प्रतिवादी

1966 का आयकर संदर्भ संख्या 43

अक्टूबर 14, 1970.

आयकर अधिनियम (1922 का XI) - धारा 10 और 12 - अतिरिक्त लाभ कर अधिनियम (1940 का XV) - धारा 14-ए (1) - ब्याज के साथ ऐसी राशि की प्रकृति और चरित्र के तहत वापसी योग्य राशि - क्या धारा 12 के तहत "अन्य स्रोतों" के रूप में मूल्यांकन किया जाना चाहिए या धारा 10 के तहत "व्यावसायिक लाभ" के रूप में मूल्यांकन किया जाना चाहिए - वापसी योग्य राशि पर भुगतान किया गया ब्याज - क्या राशि का अभिन्न अंग है.

अभिनिर्धारित किया कि, यह निर्धारित करने में कि मूल रूप से अतिरिक्त लाभ कर के रूप में किए गए भुगतान का स्वरूप क्या है और अतिरिक्त लाभ कर अधिनियम की धारा 14-ए (7) के तहत बाद में रिफंड की गई राशि का क्या है, उप-धारा (7) के तहत जिस मूल राशि पर वैधानिक अभिवृद्धि की जाती है, उसकी उत्पत्ति और मूल कहानी को संभवतः अनदेखा नहीं किया जा सकता है। निस्संदेह जब राशि मूल रूप से अधिनियम की धारा 4-ए के तहत अनंतिम मूल्यांकन के तहत अतिरिक्त लाभ कर के रूप में भुगतान की जाती है, तो इसका भुगतान व्यावसायिक लाभ से किया जाता है। यह एक व्यावसायिक आय के चरित्र की निर्विवाद छाप रखता है। ऐसा होने पर, यह छाप तब जारी रहती है जब करदाता इसे अधिनियम की धारा 14-ए (7) के तहत रिफंड के रूप में विभाग से वापस प्राप्त करता है। इसलिए उसकी अभिवृद्धि के साथ रिफंड की गई राशि व्यावसायिक आय के चरित्र को सहन करती है और इसलिए, यह आयकर अधिनियम की धारा 10 के तहत व्यावसायिक आय या लाभ के

रूप में कर के अधीन है। 1922, और अधिनियम की धारा 12 के तहत "अन्य स्रोतों" के तहत नहीं। (अनुच्छेद 12 और 15)

अभिनिर्धारित किया कि, अधिनियम की धारा 14-ए (7) की भाषा यह स्पष्ट करती है कि ब्याज की राशि इस उप-धारा के तहत वापसी योग्य राशि का एक अभिन्न और आवश्यक हिस्सा है। अधिनियम की धारा 14-ए (7) की भाषा यह स्पष्ट करती है कि ब्याज की राशि इस उप-धारा के तहत वापसी योग्य राशि का एक अभिन्न और आवश्यक हिस्सा है। नतीजतन, इस प्रावधान के तहत जो रिफंड किया जाता है, वह भुगतान किए गए कर की अधिकता के साथ-साथ एक वैधानिक अभिवृद्धि या उपांग के रूप में गणना की गई दर पर किया जाता है। धनवापसी की राशि एक समेकित राशि है और हालांकि इसका भुगतान भागों में किया जा सकता है, इसका चरित्र पुनर्भुगतान के तरीके या तरीके से नहीं बदलेगा। इस प्रकार रिफंड की गई राशि एक अविभाज्य राशि है जो अपनी अभिन्न पहचान को बरकरार रखती है। धारा 14 और 14-ए के तहत लगाए गए अतिरिक्त मुनाफे के राज्य राजस्व को भुगतान करदाता द्वारा अपनी इच्छा से किया गया निवेश नहीं है। उनके पास ब्याज अर्जित करने के उद्देश्य से धन की स्वैच्छिक जमा के लिए दूरस्थता समानता नहीं है। क़ानून में 'ब्याज' शब्द के उपयोग के बावजूद स्वैच्छिक ऋण, जमा या निवेश पर अर्जित ब्याज के साथ अत्यधिक कर निष्कासन के लिए कानून द्वारा प्रदान किए गए मुआवजे की दर को बराबर करना संभव नहीं है। इसलिए, अतिरिक्त लाभ कर अधिनियम की धारा 14 और 14-ए के तहत ये भुगतान राज्य को क़ानून के तहत दी गई बाध्यकारी कर शक्ति के तहत किए जाते हैं और उसी शक्ति के तहत वापस कर दिए जाते हैं।

(अनुच्छेद 11)

आयकर अपीलीय अधिकरण (दिल्ली पीठ) द्वारा आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 66(1) के तहत 5 फरवरी , 1966 के अपने आदेश के तहत आयकर सं 2008-2012 से उत्पन्न कानून के निम्नलिखित प्रश्नों पर राय मांगी गई है। 1959-60 का 7034, और आई.टी.ए. 1957-58, 1953-54, 1954-55 और 1957-58 के आकलन वर्ष के संबंध में 1959-60 के 6847, 7031 और 7034.

आकलन वर्ष 1957-58 के लिए:

1. हे तथ्यों के आधार पर हो या मामले की परिस्थितियों के आधार पर, 10,000 करोड़ रुपये का ब्याज दिया गया हो।(ख) क्या कर निर्धारण वर्ष 1957-58 में 68,268 करोड़ रुपए का मूल्यांकन अन्य स्त्रोतों के शीर्षक के अंतर्गत किया जाना था?

2. क्या तथ्यों और मामले की परिस्थितियों के आधार पर करदाता भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 9 के तहत आय की गणना के प्रयोजनों के लिए संपत्ति का मालिक बना रहा?

आकलन वर्ष 1953-54 , 1954-55 के लिए:

"चाहे तथ्यों के आधार पर और मामले की परिस्थितियों में करदाता भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 9 के तहत आय की गणना के प्रयोजनों के लिए संपत्ति का मालिक बना रहा।?

याचिकाकर्ता की ओर से वकील डीएन अवस्थी और बीएस गुप्ता।

उत्तरदाताओं के लिए एडवोकेट मदन मोहन पी उंच्छी।

निर्णय

न्यायमूर्ति संधावलिया–

1. आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण, दिल्ली पीठ 'सी' ने करदाता और आयकर आयुक्त द्वारा उसके समक्ष प्रस्तुत चार संदर्भ आवेदनों को समेकित करते हुए, इस न्यायालय की राय के लिए कानून के निम्नलिखित दो प्रश्नों को संदर्भित किया है :–

(i) क्या मामले के तथ्यों और परिस्थितियों के आधार पर आकलन वर्ष 1957-58 में 'अन्य स्रोतों' के मद में 68,268 रुपये के ब्याज का आकलन किया जा सकता है?

(ii) चाहे तथ्यों के आधार पर और मामले की परिस्थितियों में करदाता भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 9 के तहत आय की गणना के प्रयोजनों के लिए संपत्ति का मालिक बना रहा।?

2. हम सबसे पहले ऊपर दिए गए दूसरे प्रश्न पर विचार करेंगे और इस संदर्भ में प्रासंगिक तथ्य यह हैं कि करदाता ने वर्ष 1946 में लाहौर में नेदुस होटल के नाम से जानी जाने वाली संपत्ति 46 लाख रुपये में खरीदी थी। अपेक्षित वित्त की व्यवस्था करने के लिए, मेसर्स भारत बैंक लिमिटेड से ऋण के रूप में 30 लाख रुपये और जुब्बल के राजा राणा सर बगत चंद्र से लगभग 18 लाख रुपये जुटाए गए थे। जबकि मेसर्स भारत बैंक लिमिटेड का ऋण आंशिक रूप से चुका दिया गया था, उक्त राजा के साथ एक समझौता हुआ, जिसके तहत राजा ने ऋण के बदले उक्त संपत्ति में आधा हिस्सा स्वीकार किया और भारत बैंक लिमिटेड को बकाया देयता का एक तिहाई भी स्वीकार किया। विशेष ध्यान देने योग्य बात यह है कि यह व्यवस्था 1 नवम्बर, 1951 को अर्थात् पाकिस्तान के गठन के बाद की गई थी, जिसके क्षेत्र में यह संपत्ति गिर गई थी और इसे वहां के अभिरक्षक में निहित एक विस्थापित संपत्ति घोषित कर दिया गया था।

3. संबंधित आकलन वर्षों के लिए आयकर अधिकारी ने उक्त संपत्ति से आय और उससे संबंधित नुकसान को ध्यान में रखने के करदाता के दावे को अस्वीकार कर दिया। अपीलीय सहायक आयुक्त ने उक्त आदेश की पुष्टि की। अपील पर न्यायाधिकरण ने करदाता के मामले को स्वीकार कर लिया कि वह धारा 9 के तहत नुकसान की गणना के उद्देश्य से संपत्ति का मालिक बना रहेगा। आयकर अधिनियम, 1922

4. नेडस होटल से संबंधित समान पक्षों के बीच समान प्रश्न दिल्ली उच्च न्यायालय के समक्ष एक पूर्ण पीठ मामले में उठाया गया था, जिसे आयकर आयुक्त बनाम आर. बी. जोधा माल[1] के रूप में रिपोर्ट किया गया था। हमारा विचार है कि इस निर्णय में प्रश्न संख्या (ii) के उत्तर को पूरी तरह शामिल किया गया है और तदनुसार हम इसका उत्तर नकारात्मक में देंगे, जिसके परिणामस्वरूप न तो वार्षिक किराया मूल्य को आय में शामिल किया जा सकता है और न ही करदाता को धारा 9 के तहत दावा की गई कटौती की अनुमति दी जा सकती है।

5. पहले प्रश्न के जवाब में हमने देखा कि करदाता 1939 से 1945 तक द्वितीय विश्व युद्ध के दौरान व्यापक व्यवसाय कर रहा था, और संबंधित अधिनियम के तहत अतिरिक्त लाभ कर

[1] 69 आई.टी.आर. 598.

का भुगतान किया था। अतिरिक्त लाभ कर के संबंध में आकलन ट्रिब्यूनल के अपीलीय आदेशों द्वारा और उसके परिणामस्वरूप रद्द कर दिए गए थे। नए सिरे से, आकलन किए गए थे। नतीजतन, करदाता को न केवल अतिरिक्त लाभ कर अधिनियम की धारा 14-ए (7) के तहत भुगतान किए गए अतिरिक्त लाभ कर को वापस प्राप्त किया गया, बल्कि उसी प्रावधान के तहत करदाता को कुल 68,267 रुपये के ब्याज का भुगतान भी किया गया। यह राशि 1 दिसम्बर, 1956 को अतिरिक्त लाभ कर अधिकारी द्वारा पारित आदेश के अनुसरण में प्राप्त हुई थी। आयकर अधिकारी ने वर्ष 1957-58 के लिए मूल्यांकन में उक्त राशि पर कर लगाने की मांग की क्योंकि ब्याज का भुगतान उपरोक्त तारीख को करने का आदेश दिया गया था।

6. हालांकि, ऐसा प्रतीत होता है कि करदाता ने दावा किया कि उपरोक्त राशि को विभाजित किया जाना चाहिए और वर्ष 1953-54 और 1954-55 के लिए सुरक्षात्मक आकलन निम्नानुसार किया गया था: –

"1953-54 ... 22,363 रुपये की राशि को कर के दायरे में लाया गया।.

1954-55.. शेष 45,895 रुपये को कर के दायरे में लाया गया।."

7. करदाता ने अपीलीय सहायक आयुक्त के समक्ष अपील की, जिन्होंने आयकर अधिकारी के दृष्टिकोण को सही ठहराया। इस आदेश के खिलाफ ट्रिब्यूनल में एक और अपील की गई थी। हालांकि, न्यायाधिकरण ने करदाता के इस दावे को खारिज कर दिया कि धारा 10 के तहत राशि का आकलन व्यावसायिक लाभ के रूप में किया जाना चाहिए और कहा कि इस पर अधिनियम की धारा 12 के तहत केवल "अन्य स्रोतों" के तहत कर लगाया जाना चाहिए क्योंकि ब्याज भुगतान किए गए अतिरिक्त कर से उत्पन्न होता है, न कि करदाता द्वारा किए गए व्यवसाय से।

8. इसलिए, विवाद का मूल यह है कि क्या 68,267 रुपये की रिफंड की गई राशि आयकर अधिनियम की धारा 10 के तहत मूल्यांकन योग्य व्यावसायिक लाभ या व्यावसायिक आय है, और इसलिए इसकी धारा 12 के तहत "अन्य स्रोतों" के तहत नहीं आती है।

9. करदाता की ओर से श्री पुंछी ने तर्क दिया कि अतिरिक्त लाभ कर अधिनियम की धारा 14-ए के आधार पर किए गए अनंतिम आकलन के तहत भुगतान करदाता के व्यावसायिक मुनाफे से किया जाता है और जब बाद में उसके एक हिस्से को वैधानिक उपांगों के साथ वापस कर दिया जाता है, तो ऐसी राशि व्यावसायिक आय होने के अपने मूल चरित्र को नहीं खो सकती है। यह तर्क दिया जाता है कि मूल रूप से यह राशि निर्धारिती के हाथों में व्यावसायिक लाभ थी और जब यह उसी हाथों में रिफंड के माध्यम से वापस आती है तो यह अपनी मूल पहचान को बनाए रखेगी। प्राथमिक निर्भरता डोनाल्ड मिरांडा बनाम आयकर आयुक्त, बॉम्बे सिटी[2] आदि पर रखी गई थी। ।

10. अवस्थी ने मुख्य रूप से उन दलीलों पर भरोसा किया है जो राजस्व के लिए उठाए गए थे और मुख्य न्यायाधीश छागला और देसाई जे द्वारा आयकर आयुक्त बनाम डोनाल्ड मिरांडा और अन्य[3] मामले में स्वीकार किए गए थे। हालांकि, इस स्तर पर यह उल्लेख किया जा सकता है कि इसकी विवादास्पद व्यवहार्यता के बावजूद, डिवीजन बेंच द्वारा व्यक्त किए गए विचार को सुप्रीम कोर्ट द्वारा अपील पर उलट दिया गया था।

11. प्रतिद्वंद्वी तर्कों की सराहना करने के लिए अतिरिक्त लाभ कर अधिनियम की धारा 14-ए के प्रासंगिक भाग को निर्धारित करना आवश्यक है: -

> "14-ए (7) यदि धारा 14 के अधीन नियत समय में नियमित मूल्यांकन किया जाता है, तो उसके तहत देय अतिरिक्त लाभ कर की राशि अनंतिम मूल्यांकन द्वारा देय राशि से कम पाई जाती है, तो अनंतिम मूल्यांकन के परिणामस्वरूप भुगतान किए गए कर की किसी भी अधिकता को निर्धारिती को 5 प्रतिशत प्रति वर्ष की दर से ब्याज के साथ ऐसे अतिरिक्त कर के भुगतान की तारीख से गणना की जाएगी। धनवापसी के आदेश की तारीख तक, दोनों दिनों में शामिल."

[2] ए.आई.आर. 1961 एस.सी. 1233.

[3] ए.आई.आर. 1959 बोम. 33.

उपरोक्त प्रावधान की भाषा यह स्पष्ट करती है कि वापसी योग्य राशि "भुगतान किए गए कर से अधिक" है.....साथ में 5 प्रतिशत प्रति वर्ष की दर से ब्याज भी मिलेगा। इसलिए, ब्याज की राशि इस उप-धारा के तहत वापसी योग्य राशि का एक अभिन्न और आवश्यक हिस्सा है। नतीजतन, इस प्रावधान के तहत जो रिफंड किया जाता है, वह भुगतान किए गए कर की अधिकता के साथ-साथ एक वैधानिक अभिवृद्धि या उपांग के रूप में गणना की गई दर पर किया जाता है। धनवापसी की राशि एक समेकित राशि है और हालांकि इसका भुगतान भागों में किया जा सकता है, इसका चरित्र पुनर्भुगतान के तरीके या तरीके से नहीं बदलेगा। इस प्रकार रिफंड की गई राशि एक अविभाज्य राशि है जो अपनी अभिन्न पहचान को बरकरार रखती है। यह याद रखना अच्छी तरह से है कि धारा 14 और 14-ए के तहत लगाए गए अतिरिक्त मुनाफे के राज्य राजस्व का भुगतान करदाता द्वारा अपनी इच्छा से किया गया निवेश नहीं है। उनके पास ब्याज अर्जित करने के उद्देश्य से धन की स्वैच्छिक जमा के लिए दूरस्थता समानता नहीं है। क़ानून में 'ब्याज' शब्द के उपयोग के बावजूद स्वैच्छिक ऋण, जमा या निवेश पर अर्जित ब्याज के साथ अत्यधिक कर निष्कासन के लिए कानून द्वारा प्रदान किए गए मुआवजे की दर को बराबर करना संभव नहीं है। इसलिए, अतिरिक्त लाभ कर अधिनियम की धारा 14 और 14-ए के तहत ये भुगतान राज्य को क़ानून के तहत दी गई बाध्यकारी कर शक्ति के तहत किए गए थे और उसी शक्ति के तहत वापस कर दिए जाते हैं। इसलिए, मुद्दा यह है कि मूल रूप से किए गए भुगतान का स्वरूप क्या है और धारा 14-ए (7) के तहत बाद में रिफंड की गई राशि का भी क्या है।

12. इस मुद्दे का निर्धारण करते समय, उप-धारा (7) के तहत वैधानिक अभिवृद्धि की मूल राशि की उत्पत्ति और मूल कहानी को संभवतः अनदेखा नहीं किया जा सकता है। निस्संदेह जब राशि मूल रूप से धारा 14-ए के तहत अनंतिम मूल्यांकन के तहत अतिरिक्त लाभ कर के रूप में भुगतान की जाती है, तो इसका भुगतान व्यावसायिक लाभ से किया जाता है। यह एक व्यावसायिक आय के चरित्र की निर्विवाद छाप रखता है। ऐसे में सवाल यह है कि क्या यह छाप तब भी जारी रहेगी जब करदाता को धारा 14-ए की उपधारा (7) के तहत रिफंड के रूप में विभाग से रिफंड वापस मिल जाएगा। हमारा मानना है कि जब रिफंड किया जाता है और उसमें अभिवृद्धि की जाती है तो रिफंड की गई राशि का स्वरूप वही रहता है और यह

व्यावसायिक आय या मुनाफे के रूप में कर के अधीन होगा और किसी अन्य क्षमता में नहीं।

13. हम उस दृष्टिकोण में दृढ़ हैं जो हम अधिकार की एक सुसंगत रेखा द्वारा लेते हैं। अंग्रेजी क़ानून के अनुरूप प्रावधानों के तहत एक समान प्रश्न A और W. नेसबिट लिमिटेड बनाम मिशेल[4], में उत्पन्न हुआ। अतिरिक्त लाभ शुल्क उस तारीख को करदाता कंपनी को वापस कर दिया गया था जब वह परिसमापन में चली गई थी और व्यापार बंद कर दिया था और मुद्दा यह था कि रिफंड की गई राशि का चरित्र क्या था। लॉर्ड हैनवर्थ, एम.आर., इस संदर्भ में निम्नानुसार देखा गया: –

> "यह एक विरासत नहीं है, यह एक राशि नहीं है जो आसमान से गिरी है; यह एक ऐसी राशि है जिसे चुकाया जाता है क्योंकि कंपनी द्वारा राजस्व प्राधिकारियों को पूरी अवधि के दौरान बहुत बड़ी राशि का भुगतान किया गया था, जिसके दौरान अतिरिक्त लाभ शुल्क का भुगतान किया गया था, और उस राशि का अर्थ है और इसका उद्देश्य उस राशि के पुनर्भुगतान का प्रतिनिधित्व करना है जो उनके द्वारा उनके व्यापार के अतिरिक्त मुनाफे पर लगाए गए शुल्क के संबंध में भुगतान किया गया था। इसलिए, यह अपने चरित्र को खोने के बाद वापस नहीं आता है, लेकिन अभी भी एक राशि का बहुत अधिक पुनर्भुगतान है, यह सच है, लेकिन कंपनी द्वारा अपने व्यापार के दौरान किए गए मुनाफे में से निकाली गई राशि, लाभ जो उस समय किए गए थे, आयकर के अधीन थे और अतिरिक्त लाभ शुल्क के अधीन थे, और जो पुनर्भुगतान किया गया है, उसका यही चरित्र है।

उपर्युक्त दृष्टिकोण को सर्वोच्च न्यायालय द्वारा बार-बार स्वीकृति मिली है और मैकग्रेजर एंड बालफोर लिमिटेड में अनुमोदन के साथ देखा गया था। बनाम आयकर आयुक्त, पश्चिम बंगाल[5].

14. डोनाल्ड मिरांडा के मामले (2) (सुप्रा) में, निर्धारिती-फर्म अतिरिक्त लाभ कर के एक हिस्से के पुनर्भुगतान की हकदार हो गई थी, जिसे उसके तीन भागीदारों को कम रूप से विभाजित

[4] 11 कर मामले 211.

[5] ए.आई.आर. 1959 एस.सी. 771.

किया गया था। मुद्दा यह था कि क्या रिफंड की गई राशि व्यावसायिक लाभ थी और इसके परिणामस्वरूप अधिनियम की धारा 25 (4) के तहत कर से छूट दी जाएगी। इस संदर्भ में उनके लॉर्डशिप ने निम्नानुसार देखने के बाद कहा कि जमा की गई राशि अपने मूल चरित्र को खोए बिना वापस आ गई:-

> "जब इसे केंद्र सरकार के पास जमा किया गया था, तो यह निर्धारिती के व्यवसाय के मुनाफे का एक हिस्सा था और जब इसे निर्धारिती को लौटा दिया गया था, तो इसे व्यवसाय के मुनाफे का हिस्सा होने के अपने चरित्र में बहाल किया जाना चाहिए। यह नहीं कहा जा सकता है कि इसकी प्रकृति केवल इसलिए बदल जाती है क्योंकि इसे वित्त अधिनियम, या अतिरिक्त लाभ कर अध्यादेश के कुछ प्रावधानों के परिणामस्वरूप वापस कर दिया जाता है। इसकी प्रकृति वैसी ही रहती है। उपर्युक्त अधिनियमों के तहत जमा राशि का प्रभाव ऐसा था जैसे कि व्यावसायिक लाभ का एक टुकड़ा लिया गया था और केंद्र सरकार के खजाने में जमा किया गया था और फिर जब यह पाया गया कि एक बड़ी राशि जमा की गई थी, तो इसका एक हिस्सा वापस कर दिया गया था। सरकारी खजाने में डाले जाने से यह पहले की तरह नहीं रह जाता है, यानी किसी व्यवसाय का लाभ।"

इसलिए, इस अवलोकन का अनुपात सीधे तौर पर सरकार पर निर्भर करता है और बुनियादी सिद्धांत को स्पष्ट शब्दों में निर्धारित करता है। वर्तमान मामले में अब जो मुद्दा उठता है, वह हमें पूर्वोक्त सिद्धांत का केवल एक तार्किक परिणाम प्रतीत होता है। यदि धारा 14-ए (7) के तहत जमा की गई और बाद में वापस की गई राशि व्यावसायिक लाभ के अपने मूल चरित्र को बनाए रखती है, तो ऐसा लगता है कि उसी के लिए वैधानिक अभिवृद्धि आवश्यक रूप से उसी चरित्र का हिस्सा होनी चाहिए।

(15) इसलिए, हम पहले प्रश्न का उत्तर नकारात्मक में लौटाते हैं और मानते हैं कि राशि का मूल्यांकन "अन्य स्रोतों" के तहत नहीं किया जा सकता है, लेकिन यह आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 10 के दायरे में आता है।

न्यायमूर्ति प्रेम चंद पंडित–मैं सहमत हूँ।

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 उद्देश्यो 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