

आयकर संदर्भ

**डी. के. महाजन न्यायमूर्थी और एच. आर. सोढ़ी न्यायाधीश के समक्ष**

आयकर आयुक्त, हरियाणा, हिमाचल प्रदेश और दिल्ली-III, नई दिल्ली- आवेदक।

**बनाम**

मैसर्स कृष्ण प्रसाद एंड कंपनी, प्राइवेट लिमिटेड, अंबाला शहर।

1971 का आयकर संदर्भ संख्या 13,  
20 सितंबर, 1971

**आयकर अधिनियम (1961 का XLIII)** - धारा 104 - जब आकर्षित किया जाता है - बकाया कर की पूरी बकाया राशि के प्रावधान - क्या धारा के प्रयोजनों के लिए किसी विशेष वर्ष के मुनाफे का निर्धारण करने के लिए उसे ध्यान में रखा जा सकता है - धारा 104 (1) में सीमा की अवधि निर्धारित करने वाला प्रावधान - क्या अनिवार्य है - सीमा की ऐसी अवधि - क्या पर्याप्त कारण के आधार पर बढ़ाया जा सकता है।

**माना** जाता है कि यह बोझ राजस्व पर है कि वह यह साबित करे कि आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 104 में निर्धारित सभी शर्तें इसके तहत आदेश दिए जाने से पहले संतुष्ट हैं। इस धारा के तहत सबसे पहले कंपनी के वाणिज्यिक लाभ और उनकी मात्रा का पता लगाया जाना चाहिए। इन लाभों का आकलन आयकर अधिकारी द्वारा किया जाना है।

टैक्स कलेक्टर के स्टैंड पॉइंट से नहीं बल्कि एक बिजनेसमैन के स्टैंड पॉइंट से। इसका पैमाना एक विवेकशील व्यापारी का है। आयकर अधिकारी को प्रत्येक मामले में उत्पन्न होने वाली कठिन समस्या के प्रति अपने सहानुभूतिपूर्ण और उद्देश्यपूर्ण दृष्टिकोण के साथ खुद को एक विवेकपूर्ण व्यवसायी या किसी कंपनी के निदेशक की स्थिति में रखकर व्यवसाय की वित्तीय स्थिति की समग्र तस्वीर लेनी चाहिए। वह नुकसान और मुनाफे की छोटी-छोटी अलावा किसी भी परिस्थिति को ध्यान में रख सकता है। अगला कदम उन लाभों को वितरित करना है ताकि धारा 104 (1) की प्रयोज्यता को आकर्षित न किया जा सके।

अधिनियम के बारे में जो स्थिति उभर सकती है वह यह हो सकती है कि या तो कोई "लाभ" नहीं है, या यदि लाभ हैं, तो वे इतने छोटे हैं कि एक बड़ा लाभांश घोषित नहीं किया जा सकता है। इस स्थिति में, अधिनियम की धारा 104 (1) लागू नहीं होगी। यह केवल तभी लागू होगा जब बड़े लाभांश की घोषणा के लिए पर्याप्त लाभ हो और उस लाभांश को निर्धारित अवधि के भीतर घोषित नहीं किया गया हो।

(पैरा 12, 13 और 15)

यह माना गया कि अधिनियम की धारा 104 के प्रावधानों की प्रयोज्यता या अन्यथा निर्णय लेने के प्रयोजनों के लिए किसी विशेष वर्ष के मुनाफे का निर्धारण करने के लिए देय कर की पूरी बकाया राशि को ध्यान में रखा जा सकता है। यह एक सही प्रस्ताव नहीं है कि केवल उस वर्ष के करों को ध्यान में रखा जा सकता है जिसमें लाभ अर्जित किया गया है यह निर्धारित करने के लिए कि लाभांश घोषित किया जाना चाहिए था या नहीं।

(पैरा 17)

यह माना गया कि अधिनियम की धारा 104 (1) का प्रावधान जो बारह महीने की सीमा की अवधि निर्धारित करता है, चरित्र में अनिवार्य है। जब कोई वाणिज्यिक लाभ नहीं होता है या यह छोटा होता है, तो धारा 104 (1) लागू नहीं होगी, लेकिन यदि वाणिज्यिक लाभ ऐसे हैं कि एक बड़ा लाभांश घोषित किया जाना चाहिए था और यह घोषित नहीं किया गया है कि धारा 104 (1) के तहत देयता होती है, तो उक्त उप-धारा में निर्धारित सीमा की अवधि से कोई छूट नहीं है। अधिनियम में ऐसा कोई प्रावधान नहीं है जो पर्याप्त कारणों पर विचार करते हुए उक्त अवधि को बढ़ाने की अनुमति देता हो।

(पैरा 14)

*आयकर अपीलीय अधिकरण, चंडीगढ़ पीठ द्वारा आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 256(1) के तहत 9 फरवरी, 1970 के अपने आदेश के तहत इस माननीय न्यायालय को कानून के एक महत्वपूर्ण प्रश्न पर निर्णय लेने के लिए संदर्भ दिया गया है। 1970-71 की रिपोर्ट संख्या 61 आई.टी.ए. आकलन वर्ष 1963-64 के संबंध में 1968-69 की याचिका सं 2130*

*आवेदक के वकील डीएन अवस्थी और बीएस गुप्ता ने कहा, "क्या मामले की परिस्थितियों में, धारा 104 लगाई गई थी।"*

प्रतिवादी

अधिवक्ता अस्सा राम अग्रवाल, आर. एन. मित्तल और डी. के. गुप्ता

निर्णय

इस न्यायालय का निर्णय निम्नलिखित द्वारा दिया गया था:-

महाजन, न्यायमूर्ति - आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 256 (1) के तहत इस संदर्भ में, एकमात्र प्रश्न जिसके लिए निर्धारण की आवश्यकता है, वह यह है कि क्या मामले की परिस्थितियों में धारा 104 लागू होती है?

(दो) करदाता-कंपनी प्रतिभूतियों, लाभांश और किराया-खरीद व्यवसाय पर ब्याज से अपनी आय प्राप्त करती है। इस मामले में विवाद आकलन वर्ष 1963-64, लेखा वर्ष 30 सितंबर, 1962 को समाप्त होने से संबंधित है। 30 सितंबर, 1962 को समाप्त वर्ष में करदाता-कंपनी की कुल आय 58,336 रुपये थी। प्रारंभ में, 28 नवंबर, 1963 को धारा 143 (3) के तहत

मूल्यांकन पूरा किया गया था, और मूल्यांकन की गई आय 58,037 रुपये थी। 13 सितंबर, 1967 को धारा 154 के तहत एक आदेश द्वारा इसे बढ़ाकर 58,336 रुपये कर दिया गया था। आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 105(1) के तहत कंपनी को 17 जून, 1965 को एक नोटिस जारी किया गया था, जिसमें यह बताने के लिए कहा गया था कि लाभांश के रूप में वितरण योग्य लाभ के निर्धारित प्रतिशत का वितरण न करने के लिए दंडात्मक सुपर-टैक्स क्यों न लगाया जाए।

(तीन) उक्त नोटिस के उत्तर में करदाता कंपनी द्वारा अपनाया गया रुख निम्नानुसार था -

30 सितंबर, 1962 (आकलन वर्ष 1963-64) को समाप्त लेखा वर्ष में 58,798 रुपये का लाभ हुआ था। इसमें से 30,000 रुपये की राशि इस वर्ष के लिए आयकर के भुगतान के लिए प्रदान की गई थी और उन वर्षों के लिए पहले से किए गए प्रावधानों के अलावा पिछले वर्षों के लिए आयकर के रूप में 36,838.98 रुपये की राशि का भुगतान किया जाना था। लगभग 10,000 रुपये की कमी को 'आकस्मिक निधि' से पूरा किया गया। इस प्रकार, किसी भी लाभांश का भुगतान करने के लिए कंपनी के हाथों में लाभ का कोई भुगतान नहीं बचा था।

कंपनी ने आकलन वर्ष 1957-58, 1958-59 और 1959-60 के दौरान कंपनी द्वारा बट्टे खाते में डाले गए 'खराब ऋणों' की भारी मात्रा के कारण घाटा दिखाया है। आयकर अधिकारी ने इन 'बुरे ऋणों' के साथ-साथ 'आगे बढ़ो' जैसी अन्य मदों को अस्वीकार कर दिया।

वाहन खाता और 'प्रतिभूतियों की बिक्री में हानि'। इसके परिणामस्वरूप कंपनी द्वारा भारी मात्रा में आयकर का भुगतान किया गया, जिसके लिए कोई प्रावधान या प्रत्याशित नहीं किया गया था। विचाराधीन वर्ष के मुनाफे में से 36,838.98 रुपये की राशि का भुगतान किया गया था और शेष 77,000 रुपये को आगामी वर्षों के मुनाफे में से पूरा किया जाना था। इसलिए, ऊपर उल्लिखित वर्ष के दौरान शेयरधारकों को लाभांश के भुगतान का कोई सवाल ही नहीं था।

(चार) इस रुख को आयकर अधिकारी ने स्वीकार नहीं किया और उन्होंने 29,168 रुपये के 37 प्रतिशत की दर से 10,792 रुपये की राशि का सुपर-टैक्स लगाने का आदेश पारित किया। आयकर अधिकारी द्वारा निर्धारित द्वारा अपनाए गए रुख को अस्वीकार करने के लिए आयकर अधिकारी द्वारा दिए गए कारण इस प्रकार थे -

(अ) बयान में कहा गया है, 'एक अक्टूबर, 1961 को करदाता के पास 7,50,000 रुपये का 'आकस्मिक आरक्षित' था और 30 सितंबर, 1962 को समाप्त वर्ष के मुनाफे में से 26,838.98 रुपये का प्रावधान 'आकस्मिकता के लिए प्रावधान' के रूप में किया गया था। इससे पता चलता है कि करदाता की वित्तीय स्थिति बहुत मजबूत थी और इसलिए लाभांश की घोषणा करना करदाता का दायित्व था। यदि आयकर के भुगतान के लिए 10,000 रुपये की कमी को आकस्मिक निधि से पूरा किया जा सकता है, तो लाभांश का भुगतान भी उसी स्रोत से किया जा सकता है जो कंपनी के हाथों में संचित अवितरित मुनाफे के अलावा और कुछ नहीं है।

(आ) इसमें कोई संदेह नहीं है कि करदाता को 1957-58 में फंसे कर्ज के कारण कारोबारी नुकसान उठाना पड़ा था, लेकिन इस पुराने नुकसान को अंततः 1962-63 में समायोजित किया गया और उसके बाद करदाता अच्छी आय अर्जित कर रहा है। यहां तक कि पहले के वर्षों में भी करदाता को व्यवसाय के अलावा अन्य स्रोतों से अच्छी आय होती थी। कंपनी के पास पर्याप्त तरल संपत्ति थी जिससे लाभांश का भुगतान आसानी से किया जा सकता था।

(पाँच) इस निर्णय के विरुद्ध अपीलिय सहायक आयकर आयुक्त के समक्ष अपील की गई। अपीलिय सहायक आयुक्त ने निम्नलिखित कारणों से अपील को खारिज कर दिया

"कंपनी के विद्वान वकील द्वारा आग्रह किया गया पहला तर्क यह है कि 30 नवंबर, 1963 के संकल्प के अनुसार वितरण को ध्यान में रखा जाना चाहिए।

यह तय करना कि लाभ का वैधानिक प्रतिशत वितरित किया गया था या नहीं। यह तर्क दिया जाता है कि आयकर अधिकारी को आदेश पारित करने की तारीख के अनुसार राजस्व प्रभाव पर विचार करना होगा। चूंकि धारा 104 (1) के तहत आदेश पारित करने की तारीख पर कंपनी ने पहले ही लाभांश की घोषणा कर दी थी, इसलिए यह आग्रह किया जाता है कि धारा के प्रावधानों के तहत लाभांश के वितरण से राजस्व में लाभ नहीं होगा। यह तर्क अस्वीकार्य है क्योंकि धारा 104 (2) (ii) के तहत कंपनी को इस संबंध में जो दिखाना है, वह यह है कि बारह महीने की अवधि के भीतर वितरण से राजस्व को लाभ नहीं होगा, और यह नहीं कि बाद में वितरण किया गया है तो राजस्व में कोई और लाभ नहीं होगा। अन्यथा धारा में निर्धारित 12 महीने की समय सीमा का कोई अर्थ नहीं है।

दूसरा तर्क यह है कि धारा 105 (1) के प्रावधान ऊपर चर्चा की गई अपीलकर्ता के तर्क का समर्थन करते हैं क्योंकि वे विचार करते हैं कि आयकर अधिकारी से नोटिस प्राप्त होने पर वितरण बाद में किया जा सकता है। यह भी एक वैध याचिका नहीं है क्योंकि उक्त प्रावधान केवल उसमें उल्लिखित वितरण में आंशिक कमी पर लागू होते हैं, न कि उन मामलों पर जिनमें कोई लाभांश घोषित नहीं किया गया है।

तीसरा, यह आग्रह किया जाता है कि यद्यपि धारा में 12 महीने की अवधि का उल्लेख किया गया है, आयकर अधिकारी के पास बाद में वितरण किए जाने पर देरी को माफ करने की शक्ति है। यह दलील अस्वीकार्य है क्योंकि कंपनी के वकील इस विचार के समर्थन में किसी भी प्राधिकरण या कानूनी प्रावधान का हवाला देने में असमर्थ हैं।

चौथा, यह तर्क दिया जाता है कि लाभांश की गैर-घोषणा धारा 104 (2) जे आई के अर्थ के भीतर मुनाफे की छोटीता

से उचित है। यह कहा गया है कि इस वर्ष के करों के भुगतान और पिछले वर्षों के लिए कर की बकाया राशि 37,839 रुपये से समाप्त हो गई है। यह तर्क असमर्थनीय है क्योंकि वितरण योग्य अधिशेष पर विचार करते समय इस वर्ष के लिए देय कर को ध्यान में रखा गया है, जबकि पिछले वर्षों के करों को प्रावधान द्वारा पूरी तरह से कवर किया गया था।

आयकर जो पिछले वर्ष की शुरुआत में 1,78,938 रुपये था (पिछले वर्ष के 30,000 रुपये के प्रावधान को छोड़कर)। करधान के प्रावधान के अलावा, कंपनी के पास 37,839 रुपये के बकाया कर के भुगतान के बाद वर्ष के अंत में 7,82,000 रुपये का जनरल रिजर्व था। इसलिए, इस वर्ष के मुनाफे को इस आधार पर छोटा नहीं माना जा सकता है।

इसके बाद, यह तर्क दिया जाता है कि लाभांश की घोषणा न करना भी पिछले वर्षों के नुकसान के कारण था। यह भी एक वैध कारण नहीं है क्योंकि पिछले नुकसान को कंपनी के खातों में बाद के मुनाफे से मिटा दिया गया था और ऊपर उल्लिखित एक पर्याप्त सामान्य रिजर्व बनाया गया था।

यह भी तर्क दिया जाता है कि बैलेंस शीट के अनुसार 1,52,350 रुपये के खराब और संदिग्ध ऋण थे और खराब ऋणों के संबंध में कुछ प्रावधान आवश्यक थे। यह स्वीकार किया जाता है कि आकलन वर्ष 1968-69 तक भी कोई बुरा ऋण नहीं था। यदि कंपनी इस संबंध में किसी प्रावधान को आवश्यक समझती, तो वह निस्संदेह इसे खातों में दर्ज करती। चूंकि ऐसा नहीं किया गया था और वास्तव में बाद के पांच वर्षों में भी कोई बुरा ऋण नहीं लिया गया था और कंपनी के पास पर्याप्त सामान्य भंडार था, इसलिए लाभांश की घोषणा न करने का यह एक वैध कारण नहीं है।

अंत में, यह आग्रह किया जाता है कि कंपनी अधिनियम की धारा 205 के तहत लाभांश का भुगतान केवल वर्ष के मुनाफे में से किया जा सकता है। यह तर्क अपीलकर्ता की मदद नहीं करता है क्योंकि वर्ष के लिए पर्याप्त लाभ उपलब्ध थे, जिसमें से आवश्यक लाभांश घोषित किया जा सकता था।

(छः) अपीलीय सहायक आयोग के आदेश के विरुद्ध आगे की अपील आयकर अपीलीय अधिकरण में की गई। ट्रिब्यूनल ने अपील को स्वीकार करते हुए निम्नानुसार टिप्पणी की: -

पीठ ने कहा, 'अब यह सर्वविदित है कि धारा 104 (पुरानी धारा 23ए) एक कर परिवर्जन रोधी धारा थी। इस धारा का उद्देश्य यह देखना था कि बड़ी आय वाले अमीर व्यक्ति को लाभांश की घोषणा न करने के सरल समीचीन द्वारा सुपर-टैक्स की चोरी नहीं करनी चाहिए। इसका उद्देश्य इस खामी की जांच करना और उसे दूर करना था। इसलिए, धारा 104 (2) में यह निर्धारित किया गया है कि इस धारा को तब तक लागू नहीं किया जाना चाहिए जब तक कि ऐसा न हो।

घोषणा न करने से राजस्व की हानि। इस मामले में, एक और तर्क था क्योंकि करदाता को भुगतान करना था और 2 से अधिक का भुगतान किया था। लाखों का आयकर, जिसका ब्यौरा दिया गया है। इसलिए, हम मानते हैं कि करदाता के लिए एक उचित कारण था कि वह उससे अधिक लाभांश की घोषणा न करे। हम यह भी देखते हैं कि इस धारा का मुख्य उद्देश्य अर्थात् निजी कंपनियों को उचित लाभांश घोषित करने के लिए बाध्य करना भी विधिवत रूप से पूरा किया गया था। इसलिए हमें धारा 104 के तहत आदेश का समर्थन करने का कोई कारण नहीं दिखता है, जिसे रद्द किया जाता है।

हालांकि, न्यायाधिकरण ने अपने आदेश के अंतिम पैराग्राफ में कहा कि उनकी राय में करदाता के पास 12 महीने की समाप्ति से पहले बड़े लाभांश की घोषणा नहीं करने का उचित कारण था क्योंकि कर बकाया था और जिसका भुगतान वर्ष के दौरान किया गया था।

(सात) आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 256(1) के तहत विभाग द्वारा एक आवेदन किया गया था और उस आवेदन के अनुसरण में, कानून के निम्नलिखित प्रश्न को हमारी राय के लिए इस कोर्ट को भेजा गया है -

"क्या मामले की परिस्थितियों में, धारा 104 लगाई गई थी?"

विभाग के वकील अवस्थी ने दलील दी कि ट्रिब्यूनल के फैसले कि लाभांश घोषित करने में देरी को स्पष्ट करने के लिए पर्याप्त कारण थे, सिद्धांत या अधिकार पर समर्थित नहीं किया जा सकता है। वकील के अनुसार, आयकर अधिनियम में ऐसा कोई प्रावधान नहीं है जो आयकर अधिकारी को धारा 104 (1) द्वारा निर्धारित अवधि को बढ़ाने में सक्षम बनाता है जिसके भीतर लाभांश घोषित किया जाना है।

**(आठ)** विद्वान वकील द्वारा यह भी कहा गया है कि तथ्यों और वर्तमान मामले की परिस्थितियों में इनोम-टैक्स अधिकारी और अपीलीय सहायक आयुक्त का निर्णय सही था और ट्रिब्यूनल ने यह मानते हुए गलत किया है कि करदाता के लिए इससे बड़ा लाभांश घोषित नहीं करने का उचित कारण था। विद्वान वकील का कहना है कि यह मानने का कोई कारण नहीं है कि लाभांश घोषित किया गया था। उनके अनुसार, धारा 104 के संदर्भ में लाभांश की घोषणा की जानी थी। दूसरे शब्दों में, यह टीबी के तुरंत बाद बारह महीने के भीतर घोषित किया गया था।



वाह

आई. एल. आर. पंजाब और हरियाणा

(1974)1

पिछले वर्ष की समाप्ति, अर्थात् 30 सितम्बर, 1963 से पहले किसी उचित कारण से इस अवधि को बढ़ाने का कोई प्रश्न ही नहीं है।

(नौ)

दूसरी

ओर, करदाता के वकील द्वारा यह तर्क दिया गया है कि केवल यह तथ्य कि कंपनी के पास भंडार था, कोई आधार नहीं है कि लाभांश को उन भंडारों में से घोषित किया जाना चाहिए। लाभांश निम्नलिखित में से घोषित किया जाना था: उस वर्ष का लाभ और मुनाफे के रूप में स्थिति अनिश्चित थी।

लाभांश की घोषणा नहीं की जा सकी। धारा 104 (1) में निर्दिष्ट अवधि समाप्त होने के बाद एक स्पष्ट स्थिति सामने आई जब आयकर वापसी की अनुमति देने वाला आदेश पारित किया गया था और जैसे ही यह पारित किया गया था, कंपनी ने लाभांश की घोषणा की। यह कहा जाता है कि यह ऐसा मामला नहीं है जहां धारा 104 के प्रावधानों को दरकिनार करने का प्रयास किया गया है। दूसरी ओर, कंपनी के आचरण से पता चलता है कि उनकी ओर से उपरोक्त प्रावधान का पालन करने की गहरी इच्छा थी। यह भी कहा जाता है कि अधिकारियों का दृष्टिकोण गलत है क्योंकि वे इस आधार पर गए हैं कि खराब ऋणों को पहले समायोजित किया गया था। यह कानून में कोई आधार नहीं है कि करदाता द्वारा दिए गए स्पष्टीकरण को स्वीकार न किया जाए।

(दस)

इससे पहले कि हम करदाता के लिए विद्वान वकील के तर्कों की जांच करें, आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 23 ए और आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 104 निर्धारित करना उचित होगा। संदर्भ की सुविधा के लिए इन प्रावधानों को साथ-साथ पुनः प्रस्तुत किया जाता है -

(1) (जहां आयकर अधिकारी इस बात से संतुष्ट है कि किसी पिछले वर्ष के संबंध में किसी भी कंपनी द्वारा लाभांश के रूप में वितरित लाभ और लाभ उस पिछले वर्ष की समाप्ति के बाद बारह महीनों के भीतर उस पिछले वर्षों की कंपनी की कुल आय के सांविधिक प्रतिशत से कम हैं।

(अ) . (1) उपधारा (2) और धारा 105, 106 और 107 के उपबंधों के अधीन रहते हुए, जहां आयकर अधिकारी इस बात से संतुष्ट है कि किसी पिछले वर्ष के संबंध में किसी कंपनी द्वारा लाभांश के रूप में वितरित लाभ और लाभ उस पिछले वर्ष की कंपनी की वितरण योग्य आय के सांविधिक प्रतिशत से कम हैं, आयकर अधिकारी इस संबंध में आदेश जारी करेगा।

क) देय आयकर और सुपर-टैक्स की राशि

आयकर आयुक्त, हरियाणा, हिमाचल प्रदेश और  
दिल्ली-III, नई दिल्ली ® | मैसर्स कृष्ण प्रसाद एंड कंपनी प्राइवेट लिमिटेड  
अंबाला शहर (महाजन, जे)

कंपनी द्वारा अपनी कुल आय के संबंध में,  
लेकिन इस धारा के तहत देय किसी भी सुपर-  
टैक्स की राशि को छोड़कर;

(आ) सरकार द्वारा या किसी स्थानीय  
प्राधिकारी द्वारा कंपनी पर उस समय लागू  
किसी अन्य कर की राशि, यदि कोई हो,  
कुल आय की गणना करने में अनुमति दी  
गई राशि से अधिक; और

(इ) एक बैंकिंग कंपनी के मामले में, राशि वास्तव में  
बैंकिंग कंपनी अधिनियम, 1949 (1949 का  
10) की धारा 17 के तहत आरक्षित निधि में  
स्थानांतरित की जाती है;

आयकर अधिकारी, जब तक कि वह संतुष्ट न हो-

(एक) कि पिछले वर्षों में कंपनी द्वारा किए गए घाटे  
या पिछले वर्ष में किए गए मुनाफे की छोटीता  
को ध्यान में रखते हुए, लाभांश का भुगतान या  
घोषित लाभांश से बड़ा लाभांश अनुचित होगा;  
या

यह लिखते हुए कि कंपनी धारा 143 या धारा 144  
के तहत मूल्यांकन के आधार पर उसके द्वारा निर्धारित  
राशि के अलावा, निम्नलिखित की दर से सुपर-टैक्स का  
भुगतान करने के लिए उत्तरदायी होगी-

(31) (क) क्या यह निवेश कंपनी के मामले में  
50 प्रतिशत है ; और

(आ) किसी अन्य कंपनी के मामले में, वितरण  
योग्य आय पर 37 प्रतिशत की कमी की गई  
है-

(१) वास्तव में वितरित लाभांश की मात्रा; और

(२) कोई भी व्यय वास्तव में व्यवसाय के  
प्रयोजनों के लिए किया गया है, लेकिन  
"व्यवसाय या पेशे के लाभ और लाभ"  
शीर्षक के तहत प्रभारयोग्य आय की गणना में  
कटौती नहीं की गई है-

(अ) एक कर्मचारी को दिया जाने वाला  
बोनस या ग्रेच्युटी,

(आ) कानूनी आरोप;

(इ) कोई भी ऐसा व्यय जो धारा 40 के  
खंड (सी) में निर्दिष्ट है;

(२) यह कि लाभांश के भुगतान या घोषित लाभांश की तुलना में बड़े लाभांश के परिणामस्वरूप राजस्व को लाभ नहीं होगा;

लिखित में एक आदेश दें कि कंपनी, धारा 23 के तहत कर निर्धारण \* मांस के आधार पर उसके द्वारा निर्धारित राशि के अलावा, उस कंपनी के मामले में पचास प्रतिशत की दर से सुपर-टैक्स का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी होगी, जिसका व्यवसाय पूरी तरह से या मुख्य रूप से निवेश के लेनदेन या होल्डिंग में है। और पिछले वर्ष की कुल आय की अवितरित शेष राशि पर किसी अन्य कंपनी के मामले में सैंतीस प्रतिशत की दर से, अर्थात्, खंड (क), खंड (ख) या खंड (ग) में उल्लिखित राशियों से कम की गई कुल आय और वास्तव में वितरित लाभांश, यदि कोई हो, पर।

(दो) उपधारा (1) के अधीन कोई आदेश नहीं दिया जाएगा, -

(एक) एक कंपनी के मामले में जिसका व्यवसाय पूरी तरह से या मुख्य रूप से निवेश के लेन-देन या होल्डिंग में शामिल है, जिसने अपनी कुल आय का कम से कम नब्बे प्रतिशत वितरित किया है, जैसा कि खंड (ए), खंड में निर्दिष्ट राशि, यदि कोई हो, से कम हो गया है।

(३) कंपनी की शेयर पूंजी का कम से कम पचहत्तर प्रतिशत पिछले वर्ष के दौरान भारत में स्थापित किसी संस्था या फंड द्वारा लाभकारी रूप से रखा गया है।

(घ) राजस्व व्यय के रूप में दावा किया गया कोई व्यय, लेकिन उसे इस प्रकार कटौती करने की अनुमति नहीं है और जिसके परिणामस्वरूप किसी परिसंपत्ति का सृजन नहीं होता है।

मौजूदा के -7 मान में वृद्धि पूंजी

(2) आयकर अधिकारी निम्नलिखित के अधीन आदेश नहीं देगा:

उपधारा (1) यदि वह संतुष्ट है-

(i) पिछले वर्षों में कंपनी द्वारा किए गए घाटे या पिछले वर्ष में किए गए मुनाफे की छोटीता को ध्यान में रखते हुए, लाभांश का भुगतान या घोषित लाभांश से बड़ा लाभांश अनुचित होगा; या

(ii) लाभांश के भुगतान या घोषित लाभांश से अधिक लाभांश के भुगतान से राजस्व को लाभ नहीं हुआ होगा। नहीं तो

आयकर आयुक्त, हरियाणा, हिमाचल प्रदेश और एमएचआई-यूआई, नई दिल्ली बनाम मैसर्स कृष्ण प्रसाद एंड कंपनी प्राइवेट लिमिटेड  
अंबाला शहर (महाजन, जे)

(ख) या उप\* धारा (1) का खंड (ग); नहीं तो धर्मार्थ प्रयोजन लाभांश से होने वाली आय  
जिसमें धारा 11 के तहत छूट दी गई है।

(यू) किसी अन्य कंपनी के मामले में, जिसका वितरण  
सांविधिक प्रतिशत से कम है, उसकी कुल आय के पांच  
प्रतिशत से अधिक की कमी नहीं है, यदि कोई हो, उपरोक्त राशि; नहीं तो

(एक सौ ग्यारह) ऐसे किसी भी मामले में जहां धारा 22 के तहत किसी कंपनी द्वारा किए गए रिटर्न के अनुसार  
उसने अपनी कुल आय के सांविधिक प्रतिशत से कम राशि यों से कम वितरण नहीं किया है, यदि कोई पूर्वोक्त राशि है, लेकिन धारा  
23 के तहत आयकर अधिकारी द्वारा किए गए मूल्यांकन में एक उच्च कुल योग प्राप्त होता है और धारा 13 या उप-धारा (4) के  
परंतुक के लागू होने से कुल आय में कमी उत्पन्न नहीं होती है। धारा 23 या कंपनी द्वारा अपनी आय को पूरी तरह से और सही मायने  
में प्रकट करने में चूक;

जब तक कि कंपनी, आयकर अधिकारी से नोटिस प्राप्त होने पर जो वह करने का प्रस्ताव करता है

इस प्रकार, आदेश, इस तरह के नोटिस की प्राप्ति के तीन महीनों के भीतर अपने लाभ और लाभ का एक और वितरण करने में विफल रहता है ताकि किया गया कुल वितरण कंपनी की कुल आय के राज्य प्रतिशत प्रतिशत से कम न हो, जैसा कि उपरोक्त राशि, यदि कोई हो, द्वारा घटाया गया है।

**(ग्यारह)** यह आम आधार है कि इन दोनों धाराओं के प्रावधान कमोबेश समान हैं। जहां तक 1961 के अधिनियम की धारा 104 का संबंध है, 1922 अधिनियम की धारा 23-ए के तहत निर्णय अच्छे हैं।

**(बारह)** 1922 अधिनियम की धारा 23-क के दायरे और दायरे पर आयकर *आयुक्त, पश्चिम बंगाल बनाम पश्चिम बंगाल में विचार किया गया था* | *गंगाधर बनर्जी एंड कंपनी (प्राइवेट) लिमिटेड (1)*। प्रासंगिक टिप्पणियां पृष्ठ 181-82 पर हैं और नीचे उद्धृत की गई हैं: —

"धारा तीन भागों में है: पहला भाग अधिनियम की धारा 23-ए के तहत कार्य करने के लिए आयकर अधिकारी के अधिकार क्षेत्र के दायरे को परिभाषित करता है, दूसरा भाग इसके तहत निर्धारित तरीके से अधिकार क्षेत्र के प्रयोग का प्रावधान करता है; और तीसरा भाग शेयरधारकों के हाथों में वैधानिक लाभांश के मूल्यांकन का प्रावधान करता है। यह धारा उच्च कराधान से बचने के उद्देश्य से किसी निजी कंपनी के न्यायिक व्यक्तित्व के शोषण को रोकने के लिए पेश की गई थी। इस धारा के तहत कार्रवाई करने के लिए आयकर अधिकारी को इस बात से संतुष्ट होना होगा कि निर्धारित अवधि के दौरान ए कंपनी द्वारा वितरित लाभांश सांविधिक प्रतिशत से कम है, अर्थात्, पिछले वर्ष की कंपनी की आकलन योग्य आय का 60 प्रतिशत उसके संबंध में कंपनी द्वारा देय आयकर और सुपर-टैक्स की राशि से कम है। जब तक सांविधिक प्रतिशतता में कोई कमी न हो, आयकर अधिकारी के पास उसके अंतर्गत आगे कार्रवाई करने का कोई क्षेत्राधिकार नहीं है। यदि उस शर्त का अनुपालन किया जाता है, तो वह एक आदेश देगा जिसमें यह घोषणा की जाएगी कि अवितरित हिस्सा आकलन योग्य है।

(1) 57 आई.टी.आर. 176.

आयकर आयुक्त, हरियाणा, हिमाचल प्रदेश और  
दिल्ली-III, नई दिल्ली **वनाम** मैसर्स कृष्ण प्रसाद एंड कंपनी प्राइवेट लिमिटेड  
अंबाला शहर (महाजन, न्यायमूर्ती)

उक्त करों को शेयरधारकों के बीच लाभांश के रूप में वितरित किया गया माना जाएगा। लेकिन ऐसा करने से पहले, उस पर एक कर्तव्य डाला जाता है कि वह खुद को संतुष्ट करे कि, पिछले वर्षों में कंपनी द्वारा किए गए नुकसान या 'किए गए लाभ की छोटीता' को ध्यान में रखते हुए, लाभांश का भुगतान या घोषित लाभांश की तुलना में बड़ा लाभांश उचित होगा। तर्क मुख्य रूप से अनुभाग के इस हिस्से पर केंद्रित था। क्या आयकर अधिकारी की संतुष्टि केवल दो परिस्थितियों पर निर्भर करेगी, अर्थात् हानि और लाभ की छोटीता? क्या वह अन्य प्रासंगिक परिस्थितियों को ध्यान में रख सकता है? 'लाभ' शब्द का क्या अर्थ है? क्या इसका मतलब केवल आकलन योग्य आय है, या इसका मतलब वाणिज्यिक या लेखा लाभ है? यदि अनुभाग के दायरे को ठीक से सराहा जाता है तो उक्त प्रश्न का उत्तर स्पष्ट होगा। इस धारा के तहत कार्य करने वाला आयकर अधिकारी, कर के लिए किसी भी आय का आकलन नहीं कर रहा है: इसका मूल्यांकन शेयरधारक के हाथों में किया जाएगा। वह केवल वही करते हैं जो निर्देशकों को करना चाहिए था। वह खुद को निर्देशकों के स्थान पर रखता है। हालांकि इस धारा का उद्देश्य कर चोरी को रोकना है, लेकिन प्रावधान को कर संग्रहकर्ता के दृष्टिकोण से नहीं बल्कि एक व्यवसायी के दृष्टिकोण से काम किया जाना चाहिए। इसका पैमाना एक विवेकशील व्यापारी का है। लाभांश के रूप में वितरित राशि की तर्कसंगतता या अनुचितता को व्यावसायिक विचार से आंका जाता है, जैसे कि पिछले नुकसान, वर्तमान लाभ, अधिशेष धन की उपलब्धता और भविष्य की उचित आवश्यकताएं और इसी तरह के अन्य। उसे व्यवसाय की वित्तीय स्थिति की समग्र तस्वीर लेनी चाहिए। आयकर अधिकारी के मार्गदर्शन के लिए कोई निर्णायक परीक्षण निर्धारित करना न तो संभव है और न ही उचित है। यह प्रत्येक मामले के तथ्यों पर निर्भर करता है। एकमात्र मार्गदर्शन खुद को एक विवेकपूर्ण व्यवसायी या किसी कंपनी के निदेशक की स्थिति में रखने की उनकी क्षमता और **प्रत्येक मामले में उत्पन्न होने वाली कठिन समस्या के प्रति उनकी सहानुभूतिपूर्ण और उद्देश्यपूर्ण दृष्टिकोण है।** हमें इस तर्क को स्वीकार करना मुश्किल लगता है कि आयकर अधिकारी नुकसान और मुनाफे के छोटेपन के अलावा किसी भी परिस्थिति को ध्यान में नहीं रख सकता है। **यह तर्क**

उक्त शब्दों से पहले 'सम्मान करने' की अभिव्यक्ति को अनदेखा करता है।

**(तेरह)** यह भी स्थापित कानून है कि धारा 23-ए में निर्धारित सभी शर्तों को पूरा करने का भार राजस्व पर है, इससे पहले कि इसके तहत आदेश दिया जा सके। इस संबंध में देखें *गोबाल्ड मोटर सर्विस (पी) लिमिटेड आयकर आयुक्त, - मद्रास, (2)* और *गंगाधर बनर्जी का मामला (1)*।

**(चौदह)** करदाता के वकील द्वारा यह भी आग्रह किया गया था कि धारा 104 (1) में निर्धारित बारह महीने की सीमा की अवधि अनिवार्य नहीं है। हम सहमत नहीं हैं। एम.एम. *शुगर मिल्स प्राइवेट लिमिटेड* बहुत। *आयकर अधिकारी, गोंडा, और अन्य (3)*, यह माना गया कि निर्धारित सीमा की अवधि अनिवार्य है। हम इस निर्णय के अनुपात से सम्मानपूर्वक सहमत हैं। यदि कोई वाणिज्यिक लाभ नहीं है या वही छोटा है, तो धारा 104 (1) लागू नहीं होगी। लेकिन यदि वाणिज्यिक लाभ ऐसे हैं कि एक बड़ा लाभांश घोषित किया जाना चाहिए था और यह घोषित नहीं किया गया है जिससे धारा 104 (1) के तहत देयता होती है, तो उक्त उपधारा में निर्धारित सीमा की अवधि से कोई बच नहीं पाएगा। परिसीमा अधिनियम की धारा 5 की तरह पर्याप्त कारणों से उक्त अवधि के विस्तार की अनुमति देने वाला कोई प्रावधान नहीं है।

**(पंद्रह)** सबसे पहले वाणिज्यिक लाभ और उनकी मात्रा का पता लगाया जाना चाहिए। गंगाधर बनर्जी के मामले (1) में निर्धारित परीक्षण को ध्यान में रखते हुए मुनाफे का आकलन किया जाना है। अगला कदम उन लाभों को वितरित करना है ताकि धारा 104 (1) की प्रयोज्यता को आकर्षित न किया जा सके। यह सब पूर्व-धारणा है कि लेखा वर्ष के दौरान पर्याप्त लाभ हैं या धारा 104 (2) के संदर्भ में रखा जाना है "पिछले वर्ष में किए गए मुनाफे की छोटीता को ध्यान में रखते हुए, लाभांश का भुगतान या घोषित लाभांश की तुलना में बड़ा लाभांश अनुचित होगा", ताकि धारा 104 (1) को आकर्षित किया जा सके। इसलिए, स्थिति यह हो सकती है कि या तो कोई लाभ नहीं है, या यदि लाभ हैं, तो वे इतने छोटे हैं कि एक बड़ा लाभांश घोषित नहीं किया जा सकता है। इस स्थिति में, धारा 104 (1) लागू नहीं होगी। यह केवल तभी लागू होगा जब बड़े लाभांश की घोषणा के लिए पर्याप्त लाभ हो और लाभांश निर्धारित अवधि के भीतर घोषित नहीं किया गया हो।

आयकर आयुक्त, हरियाणा, हिमाचल प्रदेश और  
दिल्ली-आईएच, नई दिल्ली **बनाम मैसर्स** कृष्ण प्रसाद एंड कंपनी प्राइवेट लिमिटेड  
अंबाला शहर (महाजन, जो I

**(सोलह)** एक विवाद है कि आयकर की वापसी नवंबर, 1963 में हुई थी, जबकि धारा 104 (1) में निर्धारित तीन वर्षों की अवधि सितंबर, 1963 में समाप्त हो गई थी। जैसा कि हम ट्रिब्यूनल के निष्कर्षों को समझते हैं, वर्ष के दौरान कर की देनदारियां 2,50,000 रुपये थीं। निस्संदेह, वे उसी वर्ष की देनदारियां नहीं थीं और पिछले वर्षों की देनदारियां थीं। लेकिन तथ्य यह है कि वर्ष के दौरान कर की कुल देयता 2,50,000 थी और ट्रिब्यूनल द्वारा इस निष्कर्ष पर पहुंचने के लिए यही कारण अपनाया गया था कि "करदाता के लिए एक उचित कारण था कि वह इससे बड़ा लाभांश घोषित न करे"। तथाकथित बड़े लाभांश की घोषणा की जा सकती थी। काश उस वर्ष के मुनाफे और उस वर्ष की कर देयता को ध्यान में रखा गया होता। यदि ऐसा था, तो ट्रिब्यूनल इस निष्कर्ष पर नहीं पहुंचेगा कि करदाता के लिए एक उचित कारण था कि वह उससे बड़ा लाभांश घोषित न करे। इस तथ्य को कि कर देयता थी, अपीलीय सहायक आयुक्त द्वारा भी स्वीकार किया गया था। लेकिन उन्होंने कहा कि चूंकि कंपनी के पास वर्ष के अंत में 7,82,000 रुपये का सामान्य आरक्षित था, इसलिए 37,839 रुपये के बकाया कर के भुगतान के बाद, उक्त वर्ष का लाभ छोटा नहीं कहा जा सकता है। वर्ष के दौरान कर की बकाया राशि या हानि के अलावा स्थिति इस प्रकार है :-

आयकर का आकलन 13 सितंबर 1967 को किया गया ... रु. 58,336

काटना:

(देय कर ... 29,1683 रुपये

तराजू:

वितरण योग्य अधिशेष ... रु. 29,168J

यदि 37,839 रुपये के कर के बकाया को ध्यान में रखा जाए, तो ऐसा प्रतीत होता है कि कंपनी के पास वर्ष के लिए अपनी आय में से कोई अधिशेष नहीं बचा था ताकि वह लाभांश घोषित करने में सक्षम हो सके। लाभांश नवंबर 1963 में घोषित किया गया था, केवल इसलिए कि उस महीने के दौरान कंपनी ने आयकर की वापसी के रूप में एक बड़ी राशि प्राप्त की थी। हमें ऐसा प्रतीत होता है कि न्यायाधिकरण का निर्णय गलत प्रतीत हो सकता है यदि सतही रूप से जांच की जाए, लेकिन यह कोई भी नहीं है - जितना ट्रिब्यूनल ने स्वीकार किए गए पर कार्रवाई की है, उतना कम सही है।

तथ्य इस निष्कर्ष पर पहुंचने में हैं कि वर्ष के दौरान लाभांश की घोषणा न करने के लिए पर्याप्त कारण थे। वास्तव में यह बताना चाहता था कि वर्ष के दौरान कोई धन उपलब्ध नहीं था ताकि कंपनी निर्धारित समय के भीतर लाभांश घोषित कर सके। निर्धारित अवधि के बाद फंड कंपनी के हाथ में आया और जैसे ही उसे फंड मिला, उसने डिविडेंड की घोषणा कर दी। यह सच है कि बेहतर होता कि ट्रिब्यूनल ने सीधे समस्या से संपर्क किया होता और सीधा निर्णय दिया होता। मामले के बयान में यह स्पष्ट रूप से कहा गया है कि पिछले नुकसान और मामले की परिस्थितियों को ध्यान में रखते हुए करदाता के पास बारह महीने की समाप्ति से पहले बड़े लाभांश की घोषणा नहीं करने का एक उचित कारण था क्योंकि कर बकाया था और जिसका भुगतान "वर्ष के दौरान" किया गया था। 'उचित कारण' की अवधारणा ट्रिब्यूनल के दिमाग में प्रवेश कर गई क्योंकि पिछले नुकसान और बकाया कर थे।

**(सत्रह)** इस सवाल पर कि क्या किसी विशेष वर्ष के मुनाफे को निर्धारित करने के लिए कर की बकाया राशि को ध्यान में नहीं रखा जा सकता है, न्यायिक राय का टकराव है। *गोबैद मोटर सर्विस लिमिटेड मामले में मद्रास उच्च न्यायालय* बहुत *आयकर आयुक्त, मद्रास (4)*, और *आयकर आयुक्त, मद्रास वी। एसोसिएटेड ड्रग कंपनी (पी) लिमिटेड (5)* ने यह विचार किया है कि ऐसा किया जा सकता है, जबकि पटना उच्च न्यायालय द्वारा *आयकर आयुक्त बनाम आयकर आयुक्त के संबंध में विपरीत दृष्टिकोण अपनाया गया है। आर. एन. बागची और ब्रदर्स, (6)*। हमारी राय में, *गंगाधर बनर्जी के मामले (1)* में निर्धारित परीक्षण को ध्यान में रखते हुए, मद्रास का दृष्टिकोण सही प्रतीत होता है, और हमें इसका पालन करने में कोई हिचकिचाहट नहीं है। पटना उच्च न्यायालय के विद्वान न्यायाधीशों के प्रति अत्यंत सम्मान के साथ, हम इस प्रस्ताव पर अपनी असहमति दर्ज करते हैं कि केवल उस वर्ष के करों को ध्यान में रखा जा सकता है जिसमें लाभ अर्जित किया गया है, यह निर्धारित करने के लिए कि लाभांश घोषित किया जाना चाहिए या नहीं।

**(अठारह)** तथापि, हम अधिकरण के इस दृष्टिकोण से सहमत नहीं हैं कि धारा 104(1) में निर्धारित सीमा की अवधि को पर्याप्त कारण से बढ़ाया जा सकता है। यदि हम इस निष्कर्ष पर पहुंचे होते कि वास्तव में घाटे के साथ-साथ कर की बकाया राशि को ध्यान में रखते हुए पर्याप्त लाभ था, तो हमें राजस्व के पक्ष में प्रश्न का उत्तर देने में कोई हिचकिचाहट नहीं होती। पहले की तरह

**(चार)** 47 आई.टी.आर. 734. ~

**(पाँच)** 58 आई.टी.आर. 306.

**(छः)** 72 आई.टी.आर. 645.

आयकर आयुक्त, हरियाणा, हिमाचल प्रदेश और  
दिल्ली-III, नई दिल्ली **वनाम** मैसर्स कृष्ण प्रसाद एंड कंपनी प्राइवेट लिमिटेड  
अंबाला शहर (महाजन, न्यायमूर्ती)

देखा गया, ट्रिब्यूनल के फैसले का सही अनुपात यह है कि लाभ लाभांश की घोषणा के लिए पर्याप्त नहीं है। लेकिन हम अधिकरण की निम्नलिखित टिप्पणियों से सहमत नहीं हैं -

"बंद करने से पहले, हम मामले के एक पहलू को याद कर सकते हैं; आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 23-ए, 1922 के अधिनियम की सबसे विवादास्पद धाराओं में से एक थी क्योंकि यह देश के आर्थिक हित के खिलाफ काम करती थी। इसे केवल एक एंटी-अवॉइडेंस उपाय के रूप में कानून की पुस्तक में लाया गया था और इसलिए, इसके आवेदन में बहुत सावधानी की आवश्यकता थी। इसके अनुप्रयोग में कठिनाइयां रही हैं और इसमें धीरे-धीरे सुधार किया गया है और 1961 के नए अधिनियम की धारा 104 में कई विशेषताओं को शामिल किया गया है जिससे सभी अवांछनीय विशेषताओं को हटा दिया गया है। राजस्व को इस धारा को लागू करने से पहले योजना में लाए गए परिवर्तनों का सावधानीपूर्वक अध्ययन करना चाहिए। यह सच है कि लाभांश घोषित करने में दो महीने की तकनीकी चूक हुई है और शायद, यह तर्क दिया जा सकता है कि यह धारा तकनीकी रूप से आकर्षित थी। हालांकि, यह नहीं भुलाया जा सकता है कि अनुभाग का मुख्य उद्देश्य स्वयं पूरा हो गया था और कंपनी ने देर से ही सही, लाभांश की आवश्यक राशि वितरित की। इसलिए, हमें लगता है कि यह धारा 104 को लागू करने के लिए उपयुक्त मामला नहीं था। इसे कानूनी भाषा में कहें तो हमारी राय में करदाता के पास 12 महीने की समाप्ति से पहले बड़ा लाभांश घोषित नहीं करने का उचित कारण था क्योंकि कर बकाया था और जिसका भुगतान वर्ष के दौरान किया गया था।

उपरोक्त तर्क इस आधार पर आगे बढ़ता है कि उसके पास पर्याप्त कारण के लिए धारा 104 (1) में निर्धारित समय को बढ़ाने की शक्ति थी। इस दृष्टिकोण के लिए, हम अपवाद लेते हैं। धारा 104 (1) में निर्धारित अवधि को बढ़ाया नहीं जा सकता है और हम पहले ही उस मामले को विस्तार से देख चुके हैं।

(19) ऊपर दर्ज कारणों के लिए, हमने हमें संदर्भित प्रश्न का उत्तर नकारात्मक में दिया, अर्थात्, निर्धारिती के पक्ष में और विभाग के खिलाफ। लागत के बारे में कोई आदेश नहीं होगा।

बी.एस.जी.

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 व्यावहारिक और आधिकारिक उद्देश्यों के लिए निर्णय का अंग्रेजी संस्करण प्रामाणिक होगा और निष्पादन और कार्यान्वयन के उद्देश्य के लिए उपयुक्त रहेगा।

अमृतबीर कौर

प्रक्षिप्त न्यायिक अधिकारी

अससंध, कर्नल  
हरियाणा

