

सरदार बलदेव सिंह

बनाम

आय-कर आयुक्त, दिल्ली और अजमेर

(बी. पी. सिन्हा, सी. जे., जफर इमाम, ए. के. सरकार, के. सुब्बा राव और जे. सी. शाह, जे. जे.)

आय-कर-निर्धारण-गैर-वितरित विभाजन माना गया है-आय से बचने वाले निर्धारण के रूप में पुनर्मूल्यांकन-अप्रवर्तन की वस्तु-संवैधानिक वैधता-भारतीय आय-कर अधिनियम, 1922 (1922 का II), उप-धारा 23 ए, 34,22,64 भारत सरकार अधिनियम, 1935, सातवीं अनुसूची, सूची 1, प्रविष्टि 54

अपीलार्थी, जो उस समय लाहौर का निवासी था, पर निर्धारण वर्ष 1944-45 के लिए आय-कर अधिकारी, लाहौर द्वारा 49,047 रुपये की आय पर आयकर लगाया गया था। 1947 में विभाजन के बाद वे दिल्ली चले गए और वहाँ रहने लगे। वे कलकत्ता की इंद्र सिंह एंड संस लिमिटेड नामक कंपनी के तीन शेयरधारकों में से एक थे, जिसमें तीनों शेयरधारकों के शेयर बराबर थे। कंपनी ने 17 अप्रैल, 1943 को आयोजित एक बैठक में 31 मार्च, 1942 को समाप्त होने वाले वर्ष के लिए अपने खातों को पारित किया, लेकिन किसी भी लाभांश की घोषणा नहीं की, हालांकि खातों ने बड़े मुनाफे का खुलासा किया। 11 जून, 1947 को आयकर अधिकारी, कलकत्ता ने आयकर अधिनियम की धारा 23 ए के तहत एक आदेश पारित किया कि रु.4,74,370, कंपनी की अवितरित आकलन योग्य आय में अपीलार्थी का हिस्सा होने के नाते, निर्धारण वर्ष 1944-45 के लिए उसकी आय में शामिल किया जाए। इसके बाद आयकर अधिकारी, दिल्ली ने 10 अप्रैल, 1948 को अपीलार्थी, जो उस समय भारत के रक्षा मंत्री के रूप में काम कर रहे

थे और दिल्ली में रह रहे थे, को अधिनियम की धारा 34 के तहत एक संशोधित विवरणी दाखिल करने के लिए एक नोटिस जारी किया, जिसे उन्होंने विरोध में किया, पहले के मूल्यांकन को फिर से खोला और 25 मार्च, 1949 को किए गए एक नए आदेश द्वारा विचाराधीन वर्ष के लिए अपीलार्थी की आय रु. 5,23,417 का आकलन किया गया। अपीलार्थी की ओर से यह तर्क दिया गया कि धारा 34 के तहत कार्यवाही केवल लाहौर में की जा सकती है और भारत में बिल्कुल नहीं। निर्धारण के लिए प्रश्न यह था कि क्या आयकर अधिकारी, दिल्ली, अधिनियम की धारा 34 के तहत अपीलार्थी का वैध रूप से पुनर्मूल्यांकन कर सकता है।

अभिनिर्धारित किया कि आयकर अधिनियम की धारा 34 के तहत नोटिस जारी किया गया है। 1922, धारा के प्रावधान के तहत ही, अधिनियम के ऐसे प्रावधानों को आकर्षित किया गया जो अधिनियम की धारा 22 (2) के तहत जारी की गई सूचना पर लागू हो सकते हैं और चूंकि अधिनियम की धारा 64 एकमात्र प्रावधान था जिसके तहत धारा 22 (2) के तहत एक सूचना पर मूल्यांकन का स्थान निर्धारित किया जा सकता था, अधिनियम में इसके विपरीत कुछ भी नहीं होने पर, धारा 64 अधिनियम की धारा 34 के तहत एक मूल्यांकन पर लागू होती है। इसलिए, अपीलार्थी का आयकर अधिकारी, दिल्ली द्वारा अधिनियम की धारा 64 (2) के तहत उचित मूल्यांकन किया गया था।

सी. वी. गोविंदराजुलु बनाम आयकर आयुक्त, मद्रास, आई. एल. आर. (1949) मद्रास 624 और लक्ष्मीनारायण भदानी बनाम आयकर आयुक्त, बिहार और उड़ीसा, (1951) 20 आई. टी. आर. 594, लागू नहीं था।

धारा 64 (3) के परंतुक द्वारा निर्दिष्ट समय का कोई उपयोग नहीं हो सकता था क्योंकि वर्तमान मामले में तर्क यह था कि धारा 34 के तहत मूल्यांकन केवल लाहौर में किया जा सकता है और भारत में बिल्कुल नहीं।

अधिनियम की धारा 23 ए, जैसा कि तब थी, केवल एक कल्पना को उठाती है, न कि दो, और वह इस उद्देश्य के साथ अतीत में एक विशिष्ट तिथि पर उत्पन्न होने वाली आय की थी कि ऐसी आय को मूल्यांकन के लिए एक शेयरधारक की आय में शामिल किया जा सके। इसलिए, यह माना जाना चाहिए कि निर्धारण के उद्देश्य से उस तारीख को आय मौजूद थी और यदि संबंधित वर्ष के निर्धारण में शामिल नहीं की गई है, तो वास्तव में मूल्यांकन से बचने के लिए लिया जाना चाहिए ताकि अधिनियम की धारा 34 को आकर्षित किया जा सके।

डॉडवर्थ बनाम डेल, 20 टी. सी. 285, डी. एंड जी. आर. आंतरिक राजस्व के रैंक आयुक्त, 32 टी. सी. 520 और चट्टराम होर्लिराम लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त, बिहार और उड़ीसा, [1955] 2 एस. सी. आर. 290, लागू नहीं किया गया।

इस प्रस्ताव के लिए कोई वारंट नहीं है कि अधिनियम की धारा 23 ए केवल उन मामलों में लागू होने के लिए थी जहां किसी भी वर्ष के लिए लंबित मूल्यांकन, उस धारा के तहत एक आदेश दिया जाता है जिससे उस वर्ष एक काल्पनिक आय पैदा होती है। अतः ऐसा आदेश संबंधित वर्ष के लिए शेयरधारक की आय का आकलन पूरा होने के बाद भी किया जा सकता है। लेकिन धारा 23 ए स्वयं किसी भी मूल्यांकन के लिए प्रावधान नहीं करती है और इसे धारा 34 सहित मूल्यांकन को अधिकृत करने वाले अधिनियम के अन्य प्रावधानों के तहत किया जाना है।

यह कहना सही नहीं है कि धारा 23 ए (1), जैसा कि उस समय थी, विधानमंडल की क्षमता से परे थी और इस तरह असंवैधानिक थी। भारत सरकार अधिनियम, 1935

की सातवीं अनुसूची की सूची 1 की प्रविष्टि 54-के तहत, विधानमंडल न केवल किसी व्यक्ति पर उसकी अपनी आय पर कर लगाने वाला कानून पारित कर सकता है, बल्कि उसे अपनी आय पर देय कर से बचने से रोकने वाला कानून भी पारित कर सकता है और इसमें कोई संदेह नहीं हो सकता है कि धारा 23 ए, जिसका ठीक से अर्थ लगाया गया है, ऐसी चोरी को रोकने के लिए थी।

सिविल अपीलीय क्षेत्राधिकार:- सिविल अपील सं. 317/ 1955

आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण, कलकत्ता पीठ के 18 अक्टूबर, 1952 के निर्णय और आदेश से विशेष अनुमति द्वारा अपील, आयकर अपील सं. 807/1950-51 में।

ए. वी. विश्वनाथ शास्त्री और एस. सी. मजूमदार अपीलार्थी की ओर से अधिवक्ता।

सी. के. दफतरी, भारत के सॉलिसिटर जनरल, के. एन. राजगोपाल शास्त्री, आर. गणपति अय्यर, आर. एच. डेबर और डी. गुप्ता प्रतिवादी की ओर से प्रत्यर्थी के लिए अधिवक्ता।

2 सितंबर 1960,

न्यायालय का निर्णय न्यायधिपति सरकार द्वारा दिया गया था।

1944 में, अपीलार्थी लाहौर का निवासी था। 14 अक्टूबर, 1941 को आय-कर अधिकारी, लाहौर द्वारा निर्धारण वर्ष 1944-45 के लिए उनकी आय रु.49,047 पर आयकर का निर्धारण किया गया था। जैसा कि सर्वविदित है, अगस्त, 1947 में भारत का विभाजन किया गया था और लाहौर को पाकिस्तान के नवनिर्मित डोमिनियन में शामिल किया गया था और भारत से बाहर चला गया था। विभाजन के बाद, अपीलार्थी दिल्ली स्थानांतरित हो गया और भौतिक समय में वहाँ रह रहा था।

अपीलार्थी के पास इंद्र सिंह एंड संस लिमिटेड नामक कंपनी में शेयर थे जिसका कार्यालय कलकत्ता में था। उस कंपनी के अन्य शेयर इंद्र सिंह और अजैब सिंह के पास थे। शेरधारकों की हिस्सेदारी बराबर थी। इस कंपनी की एक वार्षिक आम बैठक 17 अप्रैल, 1943 को आयोजित की गई थी, जिसमें 31 मार्च, 1942 को समाप्त होने वाले वर्ष के खातों पर विचार किया गया था। बैठक में खातों को पारित किया गया था लेकिन कोई लाभांश घोषित नहीं किया गया था, हालांकि खातों ने बड़े मुनाफे का खुलासा किया था।

11 जून, 1947 को कलकत्ता के एक आयकर अधिकारी ने आयकर अधिनियम की धारा 23 ए के तहत एक आदेश पारित किया कि 31 मार्च, 1942 को समाप्त होने वाले वर्ष के लिए कंपनी की निर्धारणीय आय का वितरित हिस्सा होने के नाते, धारा में प्रदान की गई कटौती के बाद, यह माना जाएगा कि आम बैठक की तारीख यानी 17 अप्रैल, 1943 को तीन शेयरधारकों के बीच लाभांश के रूप में वितरित किया गया था। इस आदेश के परिणामस्वरूप रु. 4,74,370 वितरित किए जाने के लिए निर्देशित रकम का उसका हिस्सा होने के कारण, धारा के तहत, मूल्यांकन वर्ष 1944-45 के लिए अपीलार्थी की आय में शामिल किया जाना था। इस आदेश की वैधता को कभी चुनौती नहीं दी गई।

आयकर अधिकारी, कलकत्ता ने आयकर अधिकारी, दिल्ली को धारा 23 ए के तहत उनके द्वारा दिए गए आदेश के बारे में सूचित किया। इसके बाद आयकर अधिकारी, दिल्ली ने 10 अप्रैल, 1948 को दिल्ली में रहने वाले अपीलार्थी को अधिनियम की धारा 34 के तहत एक नोटिस जारी किया, जिसमें उसे पैंतीस दिनों के भीतर दाखिल करने की आवश्यकता थी, उस वर्ष के लिए उसकी आय के एक हिस्से के रूप में वर्ष के लिए एक संशोधित विवरणी निर्धारण से बच गई थी। जाहिर है कि नोटिस

इस आधार पर था कि रुपये 4,74,370 की उक्त राशि वर्ष 1944-45 के लिए मूल्यांकन से बच गया था। 10 फरवरी, 1949 को, अपीलार्थी ने विरोध में एक संशोधित विवरणी प्रस्तुत की और रुपये 4,74,370 की उक्त राशि में शामिल किया। आय-कर अधिकारी, दिल्ली ने तब पहले के आकलन को फिर से खोला और 25 मार्च, 1949 को अपीलार्थी की आय रुपये 5,23,417 का आकलन करने के लिए एक नया मूल्यांकन आदेश जारी किया। अपीलार्थी ने इस आदेश के खिलाफ अपीलीय सहायक आयुक्त से अपील की लेकिन उनकी अपील खारिज कर दी गई। इसके बाद उन्होंने आय-कर अपीलीय न्यायाधिकरण में अपील की लेकिन फिर से असफल रहे। उन्होंने आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण के फैसले और आदेश के खिलाफ इस अदालत की विशेष अनुमति के साथ वर्तमान अपील दायर की है।

इस अपील की स्थिरता के बारे में एक प्रारंभिक बिंदु प्रत्यर्थी आयकर आयुक्त की ओर से पेश विद्वान सॉलिसिटर-जनरल द्वारा लिया गया था, कि अपीलार्थी अधिनियम में प्रदान किए गए अन्य उपचार का लाभ उठाने में विफल रहा है, विशेष अनुमति के साथ इस न्यायालय का दरवाजा खटखटाने के असाधारण उपाय की अनुमति नहीं दी जानी चाहिए। अब; आयकर अधिनियम के तहत, अपीलार्थी उच्च न्यायालय को पूर्व के निर्णय से उत्पन्न होने वाले कानून के किसी भी प्रश्न को संदर्भित करने के लिए न्यायाधिकरण में आवेदन कर सकता है। अधिनियम ने स्वयं उस निर्णय के खिलाफ अपील करने का कोई अधिकार नहीं दिया, न ही इसके खिलाफ कोई अन्य उपाय दिया। अपीलार्थी ने अपने निर्णय से उत्पन्न कुछ प्रश्नों को कलकत्ता उच्च न्यायालय को संदर्भित करने के आदेश के लिए न्यायाधिकरण में आवेदन किया था, लेकिन वर्तमान में बताए जाने वाले कारणों के लिए आदेश प्राप्त करने में असफल रहा। न्यायाधिकरण कलकत्ता में था। अपीलार्थी, जो दिल्ली में था, ने कलकत्ता में एस. के. सॉडे एंड कंपनी नामक आयकर व्यवसायियों की एक फर्म को निर्देश के आदेश के लिए न्यायाधिकरण का रुख करने के

लिए कहा। सॉडे एंड कंपनी ने आवश्यक याचिका और कागजात तैयार किए थे। उन्होंने इन्हें 5 जनवरी, 1953 को डाक द्वारा दिल्ली में अपीलार्थी को उनके हस्ताक्षर के लिए भेजा और कागजात 7 जनवरी, 1953 को दिल्ली पहुंचे। अपीलार्थी, जो उस समय भारत सरकार के रक्षा मंत्री थे, उस समय आधिकारिक दौरे पर दिल्ली से दूर थे। दौरे से लौटने के तुरंत बाद उन्होंने दस्तावेजों पर हस्ताक्षर किए और 21/22 जनवरी 1953 में उन्हें दिल्ली से डाक द्वारा कलकत्ता में सॉडे एंड कंपनी को भेज दिया। कागज 24 जनवरी, 1953 को कलकत्ता पहुंचे, लेकिन 28 जनवरी, 1953 से पहले सॉडे एंड कंपनी को नहीं दिए गए, क्योंकि एक डाकिये ने गलती की थी, जैसा कि संबंधित डाक प्राधिकरण द्वारा स्वीकार किया गया था। सॉडे एंड कंपनी ने उसी तारीख को न्यायाधिकरण में याचिका दायर की, लेकिन एक दिन बहुत देर हो चुकी थी क्योंकि इसे 27 जनवरी, 1953 को दायर किया जाना चाहिए था। इसके बाद ट्रिब्यूनल ने आवेदन को समय से बाहर होने के कारण खारिज कर दिया। अपीलार्थी ने इस बर्खास्तगी के खिलाफ कलकत्ता में उच्च न्यायालय में अपील की लेकिन उच्च न्यायालय ने अपील को खारिज कर दिया। इन परिस्थितियों में, अपीलार्थी ने अपील करने के लिए विशेष अनुमति के लिए इस न्यायालय का रुख किया और इस न्यायालय का रुख करने में देरी को माफ करने के लिए कहा, इसके सामने उन सभी तथ्यों को रखा जिनका हमने पहले उल्लेख किया है। इन तथ्यों पर विचार करने पर इस न्यायालय ने देरी को माफ कर दिया और विशेष अनुमति दे दी। अपीलार्थी द्वारा न्यायालय तक पहुँचने या गुमराह करने का कोई प्रयास नहीं किया गया और न्यायालय ने अपने विवेक से अनुमति दे दी। इन परिस्थितियों में, हम इस तर्क से सहमत होने में असमर्थ हैं कि अपीलार्थी इस अपील के साथ आगे बढ़ने का हकदार नहीं है, क्योंकि वह अधिनियम द्वारा प्रदान किए गए उपचार का लाभ उठा सकता था और अपने स्वयं के आचरण से ऐसा करने में असमर्थ था। इस न्यायालय ने इस विचार के बावजूद अपीलार्थी को न्यायाधिकरण के

फैसले के खिलाफ अपील करने की अनुमति दे दी थी। इसके अलावा अपीलार्थी का वकील न्यायाधिकरण के निर्णय से उत्पन्न होने वाले कानून के प्रश्नों तक ही सीमित रहना चाहता है। इसलिए हम कोई कारण नहीं देखते हैं कि अपील क्यों नहीं सुनी जानी चाहिए।

इस अपील में मुख्य प्रश्न यह है कि क्या अधिनियम की धारा 34 के तहत अपीलार्थी के खिलाफ की गई कार्यवाही वैध थी। उस धारा में संशोधन किया गया है लेकिन हम इससे चिंतित हैं क्योंकि यह 10 अप्रैल, 1948 को था, जब इसके तहत नोटिस जारी किया गया था।

पहला मुद्दा यह है कि धारा 34 के तहत कार्यवाही आयकर अधिकारी, दिल्ली द्वारा नहीं की जा सकती। यह कहा जाता है कि उस धारा के तहत कार्यवाही केवल मूल मूल्यांकन कार्यवाही की निरंतरता है, और इसलिए, यह अधिकारी है जिसने मूल मूल्यांकन आदेश दिया या कार्यालय में उसका उत्तराधिकारी है, जो अकेले नई कार्यवाही शुरू कर सकता है। इसलिए यह तर्क दिया जाता है कि यह आयकर अधिकारी, लाहौर है, जो अपीलार्थी के खिलाफ धारा 34 के तहत आगे बढ़ सकता है और आयकर अधिकारी, दिल्ली को ऐसा करने का कोई अधिकार क्षेत्र नहीं था। इसके बाद यह तर्क आता है कि इस मामले की परिस्थितियों में, अपीलार्थी के खिलाफ भारत में धारा 34 के तहत कोई कार्यवाही नहीं की जा सकती है।

विद्वान महान्यायवादी ने कहा कि यह अधिनियम की धारा 64 के तहत मूल्यांकन के स्थान के बारे में एक आपत्ति थी, और इस पर विचार नहीं किया जा सकता क्योंकि इसे उस धारा का उप-धारा (3) के दूसरे परंतुक के तहत प्रदान किए गए समय के भीतर नहीं लिया गया था। यदि वह परंतुक वर्तमान मामले में लागू होता है, तो अपीलार्थी यह आपत्ति उठाएगा कि धारा 34 के तहत कार्यवाही धारा के तहत



नोटिस में उल्लिखित पैंतीस दिनों के भीतर दिल्ली में नहीं की जा सकती है। कहा जाता है कि ऐसा नहीं किया गया था। तथापि, हमें ऐसा प्रतीत होता है कि परंतुक केवल तभी लागू होगा जब धारा 64 के अधीन किसी निर्धारण स्थान पर आपत्ति की गई हो और इस मामले में अपीलार्थी ने जो आपत्ति की है वह उस धारा के अधीन नहीं है। वह धारा लागू होती है जहाँ मूल्यांकन भारत में किसी न किसी स्थान पर किया जा सकता हो और ऐसे स्थानों में से किसी एक पर आपत्ति ली जाती है। यहाँ तर्क यह है कि धारा 34 के तहत मूल्यांकन केवल लाहौर में किया जा सकता है और इसलिए इसे भारत में बिल्कुल नहीं किया जा सकता है। इस तरह के विवाद के लिए धारा 64 का कोई अनुप्रयोग नहीं है। इसलिए महान्यायवादी की बात विफल होनी चाहिए।

तथापि, हमारी राय है कि अपीलार्थी का तर्क आधारहीन है। धारा 34 में यह प्रावधान है कि इसमें उल्लिखित मामलों में आय का आकलन या पुनर्मूल्यांकन किया जा सकता है और अधिनियम के प्रावधान, जहां तक हो सके, तदनुसार लागू होंगे जैसे कि धारा 22 (2) के तहत जारी की गई सूचना अधिनियम की धारा के तहत जारी की गई हो। अब वह स्थान जहां धारा 22 (2) के तहत एक सूचना के अनुसार मूल्यांकन किया जाना है, धारा 64 के तहत निर्धारित किया जाना है। वास्तव में किसी भी मूल्यांकन के लिए उचित स्थान तय करने के लिए अधिनियम में यही एकमात्र प्रावधान है। ऐसा कुछ भी नहीं है जो धारा 64 को धारा 34 के तहत किए गए मूल्यांकन पर लागू नहीं करता है। इसलिए, हमें यह स्पष्ट प्रतीत होता है कि आय-कर का वह स्थान जहां धारा 34 के तहत निर्धारण किया जा सकता है, धारा 64 के तहत तय किया जाना है। अब अपीलार्थी कोई व्यवसाय, पेशा या व्यवसाय नहीं कर रहा था। वे भारत सरकार के रक्षा मंत्री के रूप में काम कर रहे थे और दिल्ली में रह रहे थे। यदि निर्धारण मूल निर्धारण था तो धारा 64 (2) के तहत आयकर अधिकारी, दिल्ली द्वारा उसका उचित मूल्यांकन किया जा सकता था। यह विवाद का विषय नहीं है। यह इस

प्रकार है कि अपीलार्थी द्वारा आय-कर अधिकारी, दिल्ली द्वारा धारा 34 के तहत अपने मूल्यांकन पर वैध रूप से कोई आपत्ति नहीं ली जा सकती है।

अपीलार्थी की ओर से पेश श्री शास्त्री द्वारा उद्धृत दो मामलों में हमें इस तर्क का समर्थन करने के लिए कुछ भी नहीं मिलता है कि इस मामले में धारा 34 के तहत आकलन भारत में बिल्कुल नहीं किया जा सकता था। इनमें से किसी भी मामले में धारा 34 या किसी अन्य धारा के तहत मूल्यांकन के स्थान के बारे में कोई सवाल नहीं उठा। पहले, सी. वी. गोविंदराजुलु बनाम आय कर आयुक्त, मद्रास (1) में, यह अभिनिर्धारित किया गया था कि धारा 34 के अधीन कार्यवाहियां और मूल निर्धारण कार्यवाहियां अलग-अलग नहीं थीं और इसलिए पूर्व में, धारा 22 (1) के तहत एक सामान्य सूचना के अनुसार विवरणी जमा करने में विफलता के लिए धारा 28 के तहत जुर्माना लगाया जा सकता है, जिस पर बाद वाले को शुरू माना जाता था। ऐसा नहीं है कि क्योंकि दोनों आकलन कुछ उद्देश्यों के लिए अलग-अलग नहीं हैं, इसलिए बाद वाले को केवल वहीं होना चाहिए जहां पहले किया गया था। दूसरे, लक्ष्मीनारायण भदानी बनाम आयकर आयुक्त, बिहार और उड़ीसा (1) में, इस न्यायालय ने निर्णय दिया कि परिवार पर मूल मूल्यांकन को फिर से खोलने के लिए हिंदू अविभाजित परिवार के एक कर्ता के खिलाफ धारा 34 के तहत कार्यवाही की जा सकती है, हालांकि इस बीच, परिवार में व्यवधान पैदा हो गया था और इसके संबंध में अधिनियम की धारा 25 ए (एल) के तहत एक आदेश पारित किया गया था। इसमें कहा गया कि स्थिति ऐसी थी जैसे कि आयकर अधिकारी हिंदू अविभाजित परिवार की आय का आकलन करने के लिए आगे बढ़ रहा था जैसा कि मूल्यांकन के वर्ष में था। बेशक इसका मतलब यह नहीं है कि धारा 34 के तहत मूल्यांकन उस स्थान पर होना चाहिए जहां मूल मूल्यांकन किया गया था या बिल्कुल नहीं।

तब यह कहा जाता है कि आयकर अधिकारी ने धारा 34 के तहत अपीलार्थी की आय का इस आधार पर पुनर्मूल्यांकन किया कि उसके उस हिस्से, अर्थात् वह लाभांश जो धारा 23 ए के तहत अपीलार्थी की आय में शामिल होने के लिए उत्तरदायी हो गया था, निर्धारण से बच गया था। यह तर्क दिया जाता है कि धारा 34 के उचित पठन पर यह आय से बचने वाले निर्धारण का मामला नहीं होगा क्योंकि वह धारा वास्तव में निर्धारण से बचने वाली आय पर लागू होती है न कि 'निर्धारण से बचने वाली' मानी गई आय पर जो वर्तमान मामले में हुई है। ऐसा कहा जाता है कि आय के निर्धारण से बचने के लिए वास्तव में आय होनी चाहिए थी। यह भी कहा जाता है कि इस मामले में धारा 34 को लागू करने के लिए दो कल्पनाओं का सहारा लेना पड़ता है, अर्थात्, (ए) ऐसी आय को अस्तित्व में लाना जहां-कोई भी अस्तित्व में नहीं है और (बी) उस आय को धारण करने के लिए है। जहां किसी भी आय ने वास्तव में ऐसा नहीं किया, मूल्यांकन से बच गया। यह तर्क दिया जाता है कि धारा 34 की भाषा दो कल्पनाओं को बनाने की अनुमति नहीं देती है, और यह कि चूंकि खंड एक बंद लेनदेन को फिर से खोलता है, इसलिए इसका कड़ाई से अर्थ लगाया जाना चाहिए।

इस विवाद के समर्थन में रिलायंस को कुछ निर्णयों पर रखा गया था। सबसे पहले, हमें दो अंग्रेजी मामलों में भेजा गया, अर्थात्, डॉडवर्थ बनाम डेल (') और डी. एंड जी. आर. रैंकिन बनाम अंतर्देशीय राजस्व आयुक्त (')। ये मामले अपीलार्थी की सहायता नहीं करते हैं क्योंकि वे धारा 23 ए जैसे सांविधिक प्रावधान से संबंधित नहीं थे, जिस पर वर्तमान मामला बदलता है और जिसके लिए यह आवश्यक है कि एक निर्धारिती को अतीत में एक निर्दिष्ट तिथि पर एक निश्चित आय प्राप्त हुई होगी और यह भी आवश्यक है कि उस आय को कर निर्धारण के लिए उसकी कुल आय में शामिल किया जाए। जिस अन्य मामले में हमें भेजा गया था, वह इस न्यायालय का निर्णय था जिसमें चट्टराम होलिराम लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त, बिहार और उड़ीसा (') में यह कहा

गया था कि यह तर्क कि मूल्यांकन से पलायन को गैर-मूल्यांकन सरलीकरण के बराबर नहीं माना जाना चाहिए, बल के बिना नहीं है। हालाँकि इस न्यायालय ने अगले ही वाक्य में स्पष्ट रूप से कहा कि "यह निर्धारित करना अनावश्यक है कि वास्तव में 'मूल्यांकन से पलायन' क्या है।" इस मामले में वास्तविक निर्णय अपीलार्थी को कोई सहायता प्रदान नहीं करता है और उसके द्वारा उस पर भरोसा नहीं किया गया है। इसमें दिए गए फैसले से हमने जो पढ़ा है, उससे यह स्पष्ट है कि यह तय करने के लिए कोई मोड़ नहीं है कि किसकी आय मूल्यांकन से बच गई है।

हम अपने गुण-दोष पर भी अपीलार्थी के विद्वान वकील के तर्क को स्वीकार करने में असमर्थ हैं। धारा 23 ए के तहत यह अपेक्षा की जाती है कि इसके तहत एक आदेश दिए जाने पर, एक वर्ष के लिए कंपनी की निर्धारणीय आय का वितरित नहीं किया गया हिस्सा, जैसा कि उद्देश्यों के लिए गणना की गई है और धारा में प्रदान की गई कटौती के बाद, "आम बैठक की तारीख तक शेयरधारकों के बीच लाभांश के रूप में वितरित किया गया माना जाता है", जिस बैठक में संबंधित वर्ष के खाते पारित किए गए थे, और "इसके बाद, प्रत्येक शेयरधारक के आनुपातिक हिस्से को उसकी कुल आय का आकलन करने के उद्देश्य से ऐसे शेयरधारक की कुल आय में शामिल किया जाएगा"। यह धारा अतीत में एक निर्दिष्ट तिथि पर उत्पन्न होने वाली एक काल्पनिक आय का सृजन करती है और यह उस आय को शेयरधारकों की आय में उनके आय-कर के आकलन के लिए शामिल करने के उद्देश्य से निर्धारण करती है। इसलिए आय को कर निर्धारण के उद्देश्य से उल्लिखित तिथि पर अस्तित्व में माना जाना चाहिए। मानो यह वास्तव में तब मौजूद था। अब यदि संबंधित वर्ष के निर्धारण में वह आय शामिल नहीं है, तो यह मूल्यांकन से बच गया है। इस मामले में ऐसा ही हुआ। अतः मामला वह है जिस पर धारा 34 स्पष्ट रूप से लागू होगी।

यह कहा जाता है कि धारा 23 ए केवल उन मामलों में लागू होती है जहां किसी भी वर्ष के लिए लंबित निर्धारण, उस धारा के तहत उस वर्ष में काल्पनिक आय पैदा करने का आदेश दिया जाता है। हालाँकि हम उस धारा के संचालन को प्रतिबंधित करने का कोई कारण नहीं देखते हैं: इसमें शब्द इस तरह के प्रतिबंध की गारंटी नहीं देते हैं। धारा 23 ए के तहत आदेश कब दिया जा सकता है, इसकी कोई समय सीमा नहीं है।

इसलिए यह ऐसे समय में किया जा सकता है जब संबंधित वर्ष के लिए शेयरधारक की आय का आकलन पूरा हो गया हो। ऐसा कोई कारण नहीं है कि उस आदेश को धारा 34 के तहत विधिवत की गई कार्यवाहियों द्वारा प्रभावी नहीं किया जाना चाहिए। हम इस बात से भी सहमत नहीं हैं कि अपीलार्थी के वर्तमान तर्क की अस्वीकृति हमें दो कल्पनाएँ उठाने के लिए मजबूर करेगी। केवल एक ही काल्पनिक कथा है, जिसे धारा 23 ए द्वारा उठाया गया है। उस कल्पना को बढ़ाने के बाद, जिस आय को अस्तित्व में माना जाना चाहिए, उसे वास्तव में मूल्यांकन से बचा लिया जाना चाहिए। हम इस बात से सहमत होने में असमर्थ हैं कि धारा 23 ए के तहत मौजूद मानी जाने वाली आय पर धारा 34 को लागू करने के लिए, हमें उस मामले को कवर करने के लिए पूर्व धारा को पढ़ना होगा जहां आय को निर्धारण से बचा हुआ माना जाना चाहिए। यदि आय अस्तित्व में आई थी, और इसका आकलन नहीं किया गया था, तो यह आकलन से बच गई है। यह ऐसा मामला नहीं है जहां आय को आकलन से बच माना जाना चाहिए। इसलिए, हमारे विचार में, अपीलार्थी का वर्तमान तर्क विफल होना चाहिए और 1 जून, 1947 को धारा 23 ए के तहत किए गए आदेश के आधार पर उसके द्वारा प्राप्त की गई आय को वर्ष 1944-45 के लिए निर्धारण से बचने के लिए माना जाना चाहिए और इसलिए उसकी आय धारा 34 के तहत पुनर्मूल्यांकन के लिए उत्तरदायी होनी चाहिए।

अब उन कारणों में से एक का उल्लेख करना आवश्यक है जिस पर न्यायाधिकरण का निर्णय आधारित है। वहाँ यह कहा गया था कि "आयकर अधिकारी, कलकत्ता पर यह दायित्व था कि वह धारा 23 ए के तहत आदेश पारित करे कि उसमें रु. 4,74,370 निर्धारिती की अन्य निर्धारित आय में और निर्धारणीय आय और उस पर कर की पुनः गणना करना। यह अभिनिर्धारित किया गया था कि "आयकर अधिकारी, दिल्ली ने धारा 34 के प्रावधानों का सहारा लेने और उसके तहत निर्धारण करने में गलती की" लेकिन यह उस धारा के तहत किए गए निर्धारण को दूषित नहीं करने वाली केवल एक अनियमितता के बराबर है। अंत में न्यायाधिकरण ने कहा, "किसी भी तरह, न्यायाधिकरण को आयकर अधिकारी के लिए अपने स्वयं के आदेश को प्रतिस्थापित करने का अधिकार है और उस शक्ति के तहत कार्य करते हुए हम भारतीय आयकर अधिनियम की धारा 23 ए (एल) के प्रावधानों के तहत निर्धारिती का आकलन करते हैं।"

हमें ऐसा लगता है कि न्यायाधिकरण ने जो दृष्टिकोण अपनाया है, उसमें हम गलत हैं। विद्वान महान्यायवादी ने स्वीकार किया कि ऐसा ही है। हम इस बात से सहमत नहीं हैं कि धारा 23 ए के तहत मूल्यांकन किया जा सकता है। वह खंड किसी भी मूल्यांकन का समर्थन नहीं करता है। यह केवल उस काल्पनिक आय की बात करता है जिसे शेयरधारकों की कुल आय में शामिल किया जा रहा है "उनकी कुल आय का आकलन करने के उद्देश्य से।" इसलिए आकलन अधिनियम के अन्य प्रावधानों के तहत किया जाना चाहिए। धारा 34 सहित, प्राधिकृत आकलन- हमारे विचार में, इस मामले में निर्धारण धारा 34 के उस प्रावधान के तहत आयकर अधिकारी, दिल्ली द्वारा उचित रूप से किया गया था।

अंत में, यह कहा जाता है कि धारा 23 ए उतनी ही असंवैधानिक है जितनी कि इसे अधिनियमित करने वाली विधायिका की क्षमता से परे थी। इस खंड को पहली बार बनाए जाने के बाद से कई बार संशोधित किया गया है। 1930 में अधिनियमित- हम इस धारा से संबंधित हैं क्योंकि यह 11 जून, 1947 को थी, जब इस मामले में इसके तहत आदेश दिया गया था। उस धारा की उप-धारा (I) को उस रूप में अधिनियमित किया गया था जो उस समय थी और जो हमारे उद्देश्यों के लिए धारा का भौतिक हिस्सा है, 1939 के अधिनियम VII द्वारा अधिनियमित किया गया था। यह वह उप-धारा है जिसने यह आदेश देने की शक्ति दी है कि कंपनी की निर्धारणीय आय के अवितरित हिस्से को लाभांश वितरित किया गया माना जाए और बशर्ते कि प्रत्येक शेयरधारक का आनुपातिक हिस्सा निर्धारण के लिए उसकी आय में शामिल किया जाए। अधिनियम केंद्रीय विधान द्वारा बनाया गया था जिसने तब भारत सरकार अधिनियम से कानून बनाने की अपनी क्षमता प्राप्त की थी, इसमें कोई संदेह नहीं है और न ही यह विवादित है कि उस उप-धारा को भारत सरकार अधिनियम, 1935 की सातवीं अनुसूची में सूची I की प्रविष्टि 54 में निहित शक्ति के तहत अधिनियमित किया गया था। प्रविष्टि में लिखा था, "कृषि आय के अलावा अन्य आय पर कर"। श्री शास्त्री का तर्क है कि यह प्रविष्टि केवल किसी व्यक्ति की आय पर कर लगाने के लिए कानून को अधिकृत करती है; इसके तहत एक व्यक्ति को दूसरे की आय पर कर लगाने वाला कानून नहीं बनाया जा सकता है।

श्री शास्त्री का कहना है कि कानूनी रूप से एक कंपनी और उसके शेयरधारक अलग-अलग व्यक्तियों को चुनते हैं-एक प्रस्ताव जो निर्विवाद है-और इसलिए धारा 23 ए अक्षम है क्योंकि इसका उद्देश्य शेयरधारकों को उस कंपनी की आय पर कर लगाना है जिसमें वे शेयर रखते हैं। वह इंगित करता है, और यह फिर से विवाद में नहीं है, कि यह धारा किसी शेयरधारक को उसके तहत किए जा रहे आदेश पर कंपनी से लाभांश

प्राप्त करने का अधिकार नहीं देती है, जिसे उस आदेश द्वारा उसे भुगतान किया गया माना जाता है। वे कहते हैं, और यह भी सही लगता है, कि आय कंपनी की आय बनी रहती है और एक शेयरधारक पर इसके एक हिस्से पर कर लगाया जाता है जो उसे दिए गए लाभांश का प्रतिनिधित्व करता है।

इन सबके बावजूद हमें ऐसा लगता है कि यह कानून अक्षम नहीं था। प्रविष्टि 54 के तहत निश्चित रूप से एक कानून पारित किया जा सकता है जो किसी व्यक्ति पर उसकी अपनी आय पर कर लगाता है। यह विवादित नहीं है कि उस प्रविष्टि के तहत किसी व्यक्ति को अपनी आय पर देय कर से बचने से रोकने के लिए एक कानून भी पारित किया जा सकता है। जैसा कि सर्वविदित है, विधायी प्रविष्टियों को बहुत व्यापक तरीके से पढ़ा जाना चाहिए और ताकि सभी सहायक और सहायक मामलों को शामिल किया जा सके। अतः प्रविष्टि 54 को न केवल कर अधिरोपण को प्राधिकृत करने के रूप में पढ़ा जाना चाहिए, बल्कि एक ऐसे अधिनियम को प्राधिकृत करने के रूप में भी पढ़ा जाना चाहिए जो लगाए गए कर की चोरी को रोकता है। यदि इसे इस तरह से नहीं पढ़ा जाना था, तो किसी व्यक्ति पर उसकी अपनी आय पर कर लगाने की स्वीकृत शक्ति को अक्सर सरल युक्तियों द्वारा निष्फल बनाया जा सकता है। अनुभव से पता चला है कि कर से बचने के प्रयास अक्सर किए जाते हैं, तो किसी व्यक्ति पर उसकी अपनी आय पर कर लगाने की स्वीकृत शक्ति को अक्सर सरल युक्तियों द्वारा निष्फल बनाया जा सकता है। अनुभव से पता चला है कि कर से बचने के प्रयास अक्सर किए जाते हैं।

अब हमें ऐसा लगता है कि धारा 23 ए को कर की ऐसी चोरी को रोकने के लिए अधिनियमित किया गया था। इसकी प्रयोज्यता की शर्तें स्पष्ट रूप से उस निष्कर्ष पर ले जाती हैं। पहली शर्त यह है कि कंपनी ने आय-कर और उसके द्वारा देय अतिरिक्त कर की कटौती के बाद अपनी आकलन योग्य आय के साथ प्रतिशत से कम लाभांश के रूप



में वितरित किया होगा। तब कराधान प्राधिकारी को संतुष्ट होना चाहिए कि लाभांश का भुगतान या घोषित लाभांश से अधिक लाभांश का भुगतान, पिछले वर्षों में हुए नुकसान या किए गए लाभ की अल्पता को देखते हुए, अनुचित होगा। अंत में, यह धारा उस कंपनी पर लागू नहीं होती है जिसमें जनता की काफी रुचि है या-किसी सार्वजनिक कंपनी की सहायक कंपनी जिसके शेयर मूल कंपनी या उसके नामित लोगों के पास हैं। इस खंड में निम्नलिखित स्पष्टीकरण दिया गया है:

इस उप-धारा के प्रयोजन के लिए, कंपनी को एक ऐसी कंपनी माना जाएगा जिसमें जनता काफी रुचि रखती है यदि कंपनी के शेयर (लाभांश की एक निश्चित दर के हकदार शेयर नहीं हैं, चाहे वे लाभ में भाग लेने के अधिकार के साथ हों या बिना) जिसमें कम से कम पच्चीस प्रतिशत मतदान शक्ति बिना शर्त आवंटित की गई है, या बिना शर्त अर्जित की गई है, जो पिछले वर्ष के अंत में जनता द्वारा लाभकारी रूप से आयोजित की गई है (जिसमें एक कंपनी शामिल नहीं है जिसमें इस उप-धारा के प्रावधान लागू होते हैं), और यदि ऐसे पिछले वर्ष के दौरान ऐसे कोई शेयर कर योग्य क्षेत्रों में किसी स्टॉक एक्सचेंज में लेन-देन का विषय रहे हैं या वास्तव में धारकों द्वारा अन्य सदस्यों को स्वतंत्र रूप से हस्तांतरणीय हैं।

इस प्रकार यह धारा उस कंपनी पर लागू होती है जिसमें मतदान शक्ति का 75 प्रतिशत से अधिक हिस्सा जनता के अलावा अन्य व्यक्तियों के हाथों में होता है, जिसका अर्थ केवल यह हो सकता है कि व्यक्तियों का एक समूह समान हित में एक साथ आवेदन करता है। अतः कंपनी को ऐसा होना चाहिए जो एक समूह द्वारा नियंत्रित हो। समूह कंपनी अधिनियम की सीमा के भीतर कंपनी के मामलों के साथ जो चाहे कर सकता है। यह केवल उसके हाथों में है कि वह यह तय करे कि लाभांश घोषित किया जाएगा या नहीं। इसलिए जब इस उद्देश्य के लिए उचित रूप से धन उपलब्ध होने के

बावजूद, यह लाभांश घोषित नहीं करने का निर्णय लेता है तो यह स्पष्ट है कि वह ऐसा इसलिए करता है क्योंकि वह लाभांश नहीं लेना चाहता है। अब वह लाभांश नहीं लेना चाहेगा यदि वह उस पर कर के भुगतान से बचना चाहता है। इस प्रकार लाभांश घोषित नहीं करने से नियंत्रण में समूह का गठन करने वाले व्यक्ति अति-कर के भुगतान से बच सकते हैं, जो निश्चित रूप से आय-कर का एक रूप है। वे अति-कर से बचने में सक्षम होंगे क्योंकि अति-कर शेयरधारकों के हाथों में लाभांश पर देय होता है, भले ही यह कंपनी द्वारा उस लाभ पर भुगतान किया गया हो जिसमें से लाभांश का भुगतान किया जाता है और क्योंकि जिस दर पर एक कंपनी द्वारा अति-कर का भुगतान किया जाता है, वह उस दर से कम हो सकता है जिस दर पर वह कर अन्य निर्धारिती द्वारा देय है। यह उपबंध करते हुए कि उसमें उल्लिखित परिस्थितियों में, किसी कंपनी की उपलब्ध निर्धारणीय आय को लाभांश के रूप में वितरित किया गया माना जाएगा और शेयरधारकों के हाथों में उनके द्वारा प्राप्त आय के रूप में कर योग्य माना जाएगा, आयोग की धारा आयुक्त ऐसे समूह के सदस्यों को कंपनी पर अपनी नियंत्रण शक्ति का प्रयोग करने, आय पर कर के भुगतान से बचने से रोकेगी जो आपको उनके पास आएगी। ऐसा होने पर, धारा प्रविष्टि 54 के भीतर होगी।

संभावित परिस्थितियों में यह धारा जनता के उन सदस्यों पर कठिनाई पैदा कर सकती है जो ऐसी कंपनी में शेयर रखते हैं लेकिन यह धारा को विधायिका की क्षमता से बाहर नहीं ले जाएगी। यह अभी भी कर चोरी को रोकने वाला एक अधिनियम होगा। विधायी क्षमता के प्रश्नों को तय करने के लिए कठिनाई पर विचार करना अप्रासंगिक है।

यह और भी स्पष्ट है कि पसंद के प्रावधान के अभाव में 23 ए इस तरह से किसी कंपनी के मामलों में हेरफेर करना संभव है ताकि अवितरित लाभ पर कभी भी कर लगाने से रोका जा सके और अनुभव से पता चलता है कि ऐसा अक्सर हुआ है।

साइमन के आयकर, दूसरे संस्करण, खंड 3, पृष्ठ 341 से निम्नलिखित अंश पूरी तरह से स्थिति को दर्शाता है:

"आम तौर पर, अधिभार केवल व्यक्तियों पर लगाया जाता है, न कि कंपनियों या अन्य निकायों पर। व्यक्ति को अपनी वास्तविक कुल आय या उसके एक हिस्से पर अधिभार से बचने में सक्षम बनाने के लिए समय-समय पर विभिन्न उपकरणों को अपनाया गया है, और एक विधि में एक व्यक्ति कंपनी का गठन शामिल है जिसे लोकप्रिय रूप से एक व्यक्ति कंपनी कहा जाता है। व्यक्ति ने शेयरों के बदले में अपनी परिसंपत्तियों को एक सीमित कंपनी को हस्तांतरित कर दिया, जो इस उद्देश्य के लिए विशेष रूप से पंजीकृत थी, जिसे बाद में संबंधित परिसंपत्तियों से आय प्राप्त हुई। कर उद्देश्यों के लिए व्यक्ति की कुल आय तब व्यावहारिक रूप से एकमात्र शेयरधारक के रूप में उसे वितरित लाभांश की राशि तक सीमित थी, जो वितरण उसके अपने नियंत्रण में था। आय का शेष, जो इस तरह से वितरित नहीं किया गया था, कंपनी के पास बना रहा, वास्तव में, आय से संचित बचत की एक निधि जिसने तुरंत अधिभार को आकर्षित नहीं किया था। यदि व्यक्ति इन बचतों के किसी भी हिस्से का उपयोग करना चाहता है तो वह कंपनी से उधार लेकर इसे लागू कर सकता है, उसके द्वारा देय किसी भी ब्याज से बचत निधि में वृद्धि होगी और किसी भी समय व्यक्ति कंपनी को परिसमापन में डाल कर पूंजी के रूप में निधि की पूरी शेष राशि प्राप्त कर सकता है।"

यह धारा साइमन द्वारा उल्लिखित साधनों के माध्यम से कर की चोरी को रोकती है।

विद्वान सोलिसिटर जनरल ने एक अन्य आधार पर भी इस धारा को लागू करने के लिए विधायिका की क्षमता का समर्थन करने की मांग की। उन्होंने कहा कि प्रविष्टि 54 ने आय पर कर की अनुमति दी और तर्क दिया कि यह बी की आय पर ए के कर लगाने को अधिकृत करता है। उन्होंने कहा कि जहां एक शेयरधारक पर आय पर कर लगाया जाता है, दोनों को अलग-अलग कानूनी संस्थाएं माना जाता है, कर आय पर कम नहीं था, हालांकि कर का बोझ उस व्यक्ति पर डाला गया था जिसे आय अर्जित नहीं हुई थी या जिसे यह प्राप्त नहीं हुई थी और इसलिए प्रविष्टि 54 के दायरे में था। इस तर्क के समर्थन में उन्होंने बी. एम. अमीना उम्मा बनाम आयकर अधिकारी, कोझिकोड (1), जनाब जमीलम्मा बनाम आयकर अधिकारी, नागपट्टनम (2) और जी. डब्ल्यू. स्पेंसर बनाम आयकर अधिकारी (3) का उल्लेख किया। जैसा कि पहले कहा गया है, श्री शास्त्री इस तर्क की शुद्धता पर विवाद करते हैं। हम इस प्रश्न पर या जहाँ तक वे इसका समर्थन करते हैं, उद्धृत निर्णयों की शुद्धता के बारे में उच्चारण करना आवश्यक नहीं समझते हैं। इस दृष्टि से, इस धारा को अधिनियमित करने की विधायी क्षमता को इस आधार पर स्पष्ट रूप से बरकरार रखा जा सकता है कि यह आयकर की चोरी को रोकने के लिए था और यह श्री शास्त्री द्वारा दिए गए इस तर्क का निपटारा करने के लिए पर्याप्त होगा कि यह धारा एक अक्षम कानून था।

इसलिए अपील विफल हो जाती है और इसे लागत के साथ खारिज कर दिया जाता है।

याचिका खारिज कर दी गई।

यह अनुवाद आर्टिफिशियल इंटेलिजेंस टूल "सुवास" की सहायता से अनुवादक सुनील कुमार किया गया है।

अस्वीकरण - यह निर्णय पक्षकार को उसकी भाषा में समझाने के सीमित उपयोग के लिए स्थानीय भाषा में अनुवादित किया गया है और किसी अन्य उद्देश्य के लिए इसका उपयोग नहीं किया जा सकता है। सभी व्यावहारिक और आधिकारिक उद्देश्यों के लिए, निर्णय का अँग्रेजी संस्करण ही प्रामाणिक होगा और निष्पादन और कार्यान्वयन के उद्देश्य से भी अँग्रेजी संस्करण ही मान्य होगा।