

द कमिश्नर ऑफ इनकम टैक्स, बॉम्बे

बनाम

द एल्फिंस्टन स्पिनिंग एंड वीविंग मिल्स लिमिटेड

(एस. के. दास, जे. एल. कपूर और एम. हिदायतुल्ला, जे. जे.)

आय कर-निर्धारिती जिसे हानि उठानी पड़ती है लेकिन लाभांश का भुगतान करना अतिरिक्त आय-कर, भुगतान करने का दायित्व-कर कानून-आय-कर अधिनियम, 1922 (1922 का XI), धारा 3-वित्त अधिनियम, 1951 (1951 का 23), पहली अनुसूची, पैराग्राफ B

निर्धारिती ने निर्धारण वर्ष 1951-52 के दौरान लाभ कमाया था, लेकिन मूल्यह्रास भत्ते की कटौती के बाद यह पाया गया कि आयकर उद्देश्यों के लिए नुकसान हुआ है। उसी वर्ष निर्धारिती ने लाभांश घोषित किया। आय-कर अधिकारी ने इस राशि को 'अतिरिक्त लाभांश' के रूप में माना और भारतीय वित्त अधिनियम, 1951 एल की पहली अनुसूची के भाग B के पैराग्राफ बी में दिए गए प्रावधान के अनुसार अतिरिक्त आय-कर लगाया, निर्धारिती ने तर्क दिया कि क्योंकि कोई भी आय नहीं थी जो पैराग्राफ बी में "कुल आय पर" शब्द लागू नहीं होती थी और कोई अतिरिक्त आय-कर नहीं लगाया जा सकता था। अपीलार्थी ने पैराग्राफ बी के परंतुक पर भरोसा करते हुए आयकर का तर्क दिया कि अतिरिक्त लाभांश पर अतिरिक्त आयकर लगाया गया था और यदि अतिरिक्त लाभांश का भुगतान किया जाता है, तो कर का दायित्व उत्पन्न होता है:

अभिनिर्धारित किया कि निर्धारिती अतिरिक्त आय-कर का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी नहीं था। कर की देनदारी आयकर अधिनियम की धारा 3 द्वारा लगाई गई थी और वित्त अधिनियम ने केवल उन दरों को निर्धारित किया था जिन पर कुल आय पर

कर लगाया जाना था। यदि कोई आय नहीं थी तो "कुल आय" पर दर लागू करने का कोई सवाल ही नहीं था और संभवतः कोई आय-कर या अति-कर नहीं हो सकता था। "अतिरिक्त आय-कर" अभिव्यक्ति में "अतिरिक्त" शब्द का अर्थ है कि पहले एक कर था। पैराग्राफ बी में "कुल आय पर शुल्क" और "कर के लिए उत्तरदायी लाभ" अभिव्यक्तियों में केवल उन मामलों पर विचार किया गया है जहां आय थी और उन मामलों पर नहीं जहां नुकसान हुआ था। नतीजतन, "ऐसे लाभों से देय लाभांश" अभिव्यक्ति केवल तभी लागू हो सकती थी जब लाभ थे और कोई लाभ नहीं था। अतिरिक्त आय-कर का अधिरोपण आय और लाभ के आधार पर किया गया था। विधायिका ने आय के लिए उपयुक्त भाषा का उपयोग किया और दर को "कुल आय" पर लागू किया। जहां कोई कुल आय नहीं थी, वहां कानून लागू नहीं हो सकता था और अदालतों को विधायिका द्वारा की गई चूक की आपूर्ति करने या किसी भी शब्द को हटाने या संशोधित करने के लिए नहीं कहा जा सकता था। यदि किसी कर कानून के शब्द विफल हो जाते हैं तो कर भी विफल हो जाता है। अदालतें, शायद ही कभी और स्पष्ट मामलों को छोड़कर, एक अनुकूल निर्माण द्वारा ड्राफ्ट्समैन की मदद नहीं कर सकती थीं।

कर्टिस बनाम स्टोविन, (आर. 889) 22 क्यू. बी. 5 आर 3, इन्कोमेटैक्स के आयुक्त बनाम तेजा सिंह, [आर. 959] 35 आई. टी. आर. 408 एस. सी., व्हिटनी बनाम अंतर्देशीय राजस्व के आयुक्त, (आर. 925) आई. ओ. टी. सी. 88, आयकर के विशेष आयुक्त बनाम लिन्सलीज़, लिमिटेड, (आर. 958) 37 टी. सी. 677 और अंतर्देशीय राजस्व के आयुक्त बनाम दक्षिण जॉर्जिया कंपनी लिमिटेड (आर 958) 37 टी. सी. 725, विशिष्ट।

केप ब्रांडी सिंडिकेट बनाम अंतर्देशीय राजस्व आयुक्त, (आर 920) आर 2 टी. सी. 358 और वोल्फसन बनाम अंतर्देशीय राजस्व आयुक्त, (आर 949) 3 आर. टी. सी. आर 4 आर, का उल्लेख किया गया है।

पैराग्राफ बी के परंतुक ने अलग-अलग परिस्थितियों के लिए अलग-अलग दरें निर्धारित कीं; यह केवल दरों से संबंधित था न कि कर की प्रभार्यता से। इस परंतुक में अतिरिक्त लाभांश को आय में बदलने या कुल आय पर कर लगाने के लिए स्वतंत्र रूप से कर लगाने के लिए कोई शब्द नहीं थे।

सिविल अपीलीय क्षेत्राधिकार:- सिविल अपील सं. 427/1957

1954 के आयकर संदर्भ संख्या 31/10 में बॉम्बे उच्च न्यायालय के 9 सितंबर, 1955 के निर्णय और आदेश से अपील।

अपीलार्थी की ओर से के. एन. राजगोपाल शास्त्री और डी. गुप्ता।

उत्तरदाताओं और मध्यस्थ के लिए एन. ए. पालखीवाला, एस. एन. एंडले और जे. बी. दादाचंजी।

4 मई 1960,

न्यायालय का निर्णय न्यायमूर्ति हिदायतुल्ला द्वारा दिया गया था।

आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण, बॉम्बे द्वारा भारतीय आयकर अधिनियम की धारा 66 (1) के तहत एक संदर्भ में बॉम्बे उच्च न्यायालय को निर्णय के लिए निम्नलिखित दो प्रश्नों को भेजा गया था:

(1) क्या निर्धारित कंपनी अतिरिक्त आय-कर का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी थी?
और

(2) यदि प्रश्न संख्या 1 का उत्तर सकारात्मक है, तो क्या अतिरिक्त आयकर लगाना अधिकार से बाहर है?

उच्च न्यायालय ने पहले प्रश्न का उत्तर नकारात्मक में दिया और परिस्थितियों में दूसरे प्रश्न को अनुत्तरित छोड़ दिया। यह अपील उच्च न्यायालय द्वारा दिए गए प्रमाण पत्र पर दिए गए फैसले और आदेश के खिलाफ है। आय-कर आयुक्त अपीलार्थी हैं, और एल्फिंस्टन स्पिनिंग एंड वीविंग मिल्स कंपनी लिमिटेड, बॉम्बे (निर्धारिती कंपनी) प्रतिवादी है।

तथ्यों को अब संक्षेप में बताया जा सकता है। निर्धारण वर्ष 1951-52 (पिछला वर्ष कैलेंडर वर्ष 1950 होने के कारण) के लिए, निर्धारिती कंपनी को रु 2,19,848 और इस प्रकार आय-कर के लिए उत्तरदायी नहीं होने का निर्णय लिया गया। उस वर्ष, निर्धारिती कंपनी ने लाभ कमाया था, लेकिन आयकर अधिनियम के तहत मूल्यह्रास भत्ता रु 7,84,063, इस प्रकार आय-कर उद्देश्यों के लिए लाभ को हानि में परिवर्तित करना। उसी वर्ष, निर्धारिती कंपनी ने 3,29,062 करोड़ रुपये के लाभांश की घोषणा की। आयकर अधिकारी ने इस राशि को अतिरिक्त लाभांश के रूप में माना और भारतीय वित्त अधिनियम, 1951 की पहली अनुसूची के भाग 1 के पैराग्राफ बी में प्रदान किए गए अतिरिक्त आयकर लगाया। इस अतिरिक्त आय-कर की गणना रु 41,132-12-0 निर्धारिती कंपनी का यह तर्क कि वह अतिरिक्त आयकर का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी नहीं है, न्यायाधिकरण द्वारा स्वीकार नहीं किया गया था, लेकिन उच्च न्यायालय ने संबंधित प्रावधानों और भारतीय आयकर अधिनियम और वित्त अधिनियम, 1951 की योजना की जांच पर माना कि यह सही था। अतः आय-कर आयुक्त द्वारा यह अपील प्रस्तुत हुई।

हम वित्त अधिनियम, 1951 से संबंधित हैं और पहली अनुसूची के पैराग्राफ बी में लिखा है:

"ख. प्रत्येक कंपनी के मामले में- .

कुल आय पर रुपये में चार अधिभार रुपये का बीसवां
 आना की दर हिस्सा पूर्ववर्ती कॉलम में निर्दिष्ट दर

बशर्ते कि किसी कंपनी के मामले में, जिसने 31 मार्च, 1952 को समाप्त होने वाले वर्ष के लिए आयकर अधिनियम के तहत कर के लिए उत्तरदायी अपने लाभों के संबंध में, जम्मू और कश्मीर राज्य को छोड़कर भारत के राज्य क्षेत्र के भीतर ऐसे लाभों में से देय लाभांश की घोषणा और भुगतान के लिए निर्धारित व्यवस्था की है, और अधिनियम की धारा 18 की उप-धारा (3 डी) या (3 ई) के प्रावधानों के अनुसार लाभांशों से अति-कर की कटौती की है-

(i) जहां कुल आय सात आने कम हो गई रुपये और राशि से, यदि कोई हो, आयकर से छूट, किसी भी लाभांश (लाभांश सहित) की राशि से अधिक है एक निश्चित दर पर देय) संपूर्ण या के संबंध में घोषित वर्ष के मूल्यांकन के लिए पिछले वर्ष का हिस्सा मार्च, 1952 के 31वें दिन को समाप्त हो रहा है, और कोई आदेश नहीं दिया गया है आयकर की धारा 23A की उप-धारा (1) के तहत बनाया गया अधिनियम के अनुसार एक आना प्रति की दर से छूट दी जायेगी ऐसी अतिरिक्त राशि पर रुपया;

(ii) जहां खंड (1) में निर्दिष्ट लाभांश की राशि उपरोक्त कुल आय से सात आने कम होने से अधिक है रुपये और राशि से, यदि कोई हो, आयकर से छूट, कुल आय पर अतिरिक्त शुल्क लिया जाएगा योग के बराबर आयकर, यदि कोई हो, जिससे कुल इस तरह की अधिकता से वास्तव में वहन की गई आयकर की राशि (इसके बाद इसे 'अतिरिक्त लाभांश' कहा गया है) गिर जाता है पाँच आने प्रति की दर से गणना की गई राशि से कम अतिरिक्त लाभांश पर रुपया।

उपरोक्त परंतुक के प्रयोजनों के लिए, 'लाभांश' पद का वही अर्थ होगा जो आयकर अधिनियम की धारा 2 के खंड (6 ए) में दिया गया है, लेकिन उस पद में शामिल कोई भी वितरण, जो 31 मार्च, 1952 को समाप्त होने वाले वर्ष के दौरान किया गया हो, पूरे या पिछले वर्ष के हिस्से के संबंध में घोषित लाभांश माना जाएगा।

उपरोक्त परंतुक के खंड (ii) के प्रयोजनों के लिए, अतिरिक्त लाभांश द्वारा वास्तव में वहन की जाने वाली आय-कर की कुल राशि निम्नानुसार निर्धारित की जाएगी:-

(i) अतिरिक्त लाभांश को पिछले वर्ष से तुरंत पहले के एक या अधिक वर्षों के अवितरित लाभों के पूरे या ऐसे हिस्से में से माना जाएगा जो अतिरिक्त लाभांश की राशि को कवर करने के लिए पर्याप्त होगा और जैसा कि पूर्ववर्ती वर्ष के अतिरिक्त लाभांश को कवर करने के लिए इसी तरह ध्यान में नहीं रखा गया है;

(ii) अतिरिक्त लाभांश का ऐसा हिस्सा जो उक्त वर्षों में से प्रत्येक के अवितरित लाभों में से माना जाता है, उसे कर वहन करने वाला माना जाएगा-

(ए) यदि उप-धारा (1) के तहत कोई आदेश दिया गया है आयकर अधिनियम की धारा 23 ए के संबंध में उस वर्ष का अवितरित लाभ, पाँच की दर से रुपये में आने, और

(बी) किसी अन्य वर्ष के संबंध में, लागू दर पर उस वर्ष कंपनी की कुल आय कम हो गई जिस दर पर छूट, यदि कोई हो, की अनुमति दी गई थी अवितरित लाभ."

निर्धारिती कंपनी का तर्क था कि चूंकि कोई भी आय कर योग्य नहीं थी, इसलिए "कुल आय पर" शब्द उस पर लागू नहीं होते थे और कोई अतिरिक्त आयकर नहीं लगाया जा सकता था। न्यायाधिकरण ने पैराग्राफ की व्याख्या ऐसे मामले को भी शामिल करने के लिए की, जिसमें यह अभिनिर्धारित किया गया था कि 'नुकसान भी

कुल आय हो सकती है', क्योंकि यदि कुल आय की गणना भारतीय आयकर अधिनियम में निर्धारित तरीके से की जानी है, तो कुल आय एक नकारात्मक आंकड़ा हो सकती है। न्यायाधिकरण ने यह भी अभिनिर्धारित किया कि चूंकि अतिरिक्त लाभांश पूर्ववर्ती वर्ष या वर्षों के अवितरित लाभों से निकले हैं और ऐसे अवितरित लाभ उपलब्ध हैं, इसलिए निर्धारिती कंपनी उत्तरदायी है। उच्च न्यायालय ने इन वास्तविक कारण को स्वीकार नहीं किया, और अनिच्छा से उन कारणों के लिए अभिनिर्धारित किया, जो वर्तमान समय में विस्तृत नहीं हो सकते हैं। कि निर्धारिती कंपनी कानून के दायरे में नहीं आई, भले ही ऐसी परिस्थितियों में अतिरिक्त आयकर लगाने का इरादा रहा हो। आयुक्त अब तर्क देते हैं कि उच्च न्यायालय को इरादे द्वारा संशोधित पैराग्राफ बी को पढ़ना चाहिए था या इसे एक स्वतंत्र आरोप अनुभाग के रूप में मानना चाहिए था।

कर की देनदारी वित्त अधिनियम द्वारा नहीं बल्कि भारतीय आयकर अधिनियम द्वारा लगाई जाती है। बाद के अधिनियम की धारा 3 प्रभारित करने वाली धारा है, और इसमें प्रावधान है कि कर किसी भी केंद्रीय अधिनियम में निर्धारित कुल आय पर ऐसी दर या दरों पर एकत्र किया जाना चाहिए। वित्त अधिनियम एक वार्षिक अधिनियम है जो दर या दरों को निर्धारित करता है। हम वित्त अधिनियम, 1951 से संबंधित हैं। वित्त अधिनियम की धारा 2 आय-कर की दरों को उसकी आय-पत्र अनुसूची द्वारा निर्धारित करती है, और उस धारा की सातवीं उप-धारा में यह प्रावधान किया गया है:

"इस धारा के प्रयोजनों के लिए और उसके द्वारा लगाई गई कर की दरों के लिए, 'कुल आय' पद का अर्थ है आय-कर अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार, आय-कर या अति-कर के उद्देश्यों के लिए निर्धारित कुल आय, जैसा भी मामला हो।"

इस प्रकार यह स्पष्ट है कि यदि कोई आय नहीं है, तो 'कुल आय' पर दर लागू करने का कोई सवाल ही नहीं है और कोई आय-कर या अति-कर संभवतः परिणाम नहीं हो सकता है। हालाँकि, आयुक्त पहली अनुसूची के पैराग्राफ बी के प्रावधान पर निर्भर करता है, और कहता है कि कर अतिरिक्त लाभांश पर लगाया जाता है और यदि अतिरिक्त लाभांश का भुगतान किया जाता है, तो कर का दायित्व उत्पन्न होना चाहिए।

यह प्रावधान आय से काफी अधिक बड़े लाभांश के भुगतान को हतोत्साहित करने के लिए बनाया गया था। इस उद्देश्य के लिए एक छूट रखी गई थी। वह सीमा उस आय के किसी भी हिस्से द्वारा घटाई गई कुल आय के रुपये में नौ आना थी जिसे आयकर से छूट दी गई थी। यदि आय से रुपये में केवल नौ आने लाभांश के रूप में दिए गए थे, तो कानून में कोई परिणाम नहीं था। हालाँकि, यदि लाभांश की राशि कम दी जाती है, तो कर में रुपये में एक आना की छूट दी जाती है। यह परंतुक के पहले भाग द्वारा प्रदान किया गया था। हालाँकि, दूसरे भाग में बड़े हुए कर का प्रावधान था, जो दूसरे तरीके से काम करता था। जहां वितरित लाभांश रुपये में सात आने की कमी के रूप में कुल आय से अधिक था, वहां कुल आय पर उस राशि के बराबर एक अतिरिक्त आय-कर लगाया जाता था, यदि कोई हो, जिसके द्वारा वास्तव में इस तरह की अतिरिक्त वीविंग मिल्स लिमिटेड द्वारा वहन की जाने वाली आय-कर की कुल राशि (जिसे इसके बाद "अतिरिक्त लाभांश" के रूप में संदर्भित किया जाता है) अतिरिक्त लाभांश पर प्रति रुपये पांच आने की दर से गणना की गई राशि से कम हो जाती है। सरल भाषा में, कुल आय के 9/16 वें हिस्से से सहेजी गई किसी भी चीज़ पर एक आने की छूट थी, और उससे अधिक भुगतान की गई राशि पर एक आने का अतिरिक्त भुगतान था। आय-कर, दोनों ही स्थितियों में अतिरिक्त लाभांश पर कुल आय और अतिरिक्त आय पर देय था।

अब, इस परंतुक को लागू करने में कठिनाई उत्पन्न होती है। जहाँ कुल आय है और लाभांश का भुगतान निर्धारित सीमा से अधिक या कम है, वहाँ कोई भी आसानी से उन आंकड़ों का पता लगा सकता है जिनके द्वारा घटाई गई कुल आय लाभांश से अधिक या कम हो जाती है और अतिरिक्त कर जिसका भुगतान किया जाना है। लेकिन जब कुल आय एक नकारात्मक आंकड़ा होती है और कुल आय पर कोई कर नहीं लगाया जाता है, तो पैराग्राफ के दूसरे भाग के शब्द 'कुल आय', 'कर के लिए उत्तरदायी लाभ', 'ऐसे लाभों से देय लाभांश' और 'एक अतिरिक्त आय-कर' का वह अर्थ नहीं रह जाता है जिसे वे व्यक्त करना चाहते थे। आयुक्त का तर्क है कि इनमें से कुछ शब्दों को अधिशेष आय या एक मसौदा त्रुटि के रूप में नजरअंदाज किया जा सकता है, और उन निर्णयों को संदर्भित करता है जिनमें इस तरह का पाठ्यक्रम अपनाया गया था। पहला मामला जिस पर वह निर्भर करता है वह है कर्टिस बनाम स्टोविन (1)। उस मामले में, कानून के शब्द थे:

"कार्रवाई के लिए किसी भी पक्ष के लिए यह वैध होगा कि वह उच्च न्यायालय के न्यायाधीश को किसी भी अदालत में ऐसी कार्रवाई का मुकदमा चलाने का आदेश देने के लिए आवेदन करे जिसमें कार्रवाई शुरू की गई हो, या किसी भी अदालत में जिसमें कार्रवाई शुरू की गई हो"

उस कानून में "अदालत" शब्द को "काउंटी कोर्ट" के रूप में परिभाषित किया गया था। लॉर्ड एशर, एम. आर., ने अभिनिर्धारित किया कि शब्दों का अर्थ "किसी भी काउंटी अदालत में, जिसमें यदि यह काउंटी अदालत की कार्रवाई होती, तो कार्रवाई शुरू हो सकती थी" तक बढ़ाया जाना चाहिए। उस अस्पष्टता को जो अन्यथा उत्पन्न होती, आयकर आयुक्त से सहायता लेकर, वैकल्पिक कारण या किसी ऐसे न्यायालय में, जो

वहां सुविधाजनक हो और जिसमें स्थानीयता का उल्लेख हो, दूर कर दिया गया और यह कहा गया कि पहले खंड का अर्थ उस जिले में एक काउंटी अदालत है जिसमें पक्षकार रहते थे, या जिसमें उनमें से एक रहता था। हालाँकि, उस मामले में, निर्माण में मदद करने वाले निर्धारक शब्द थे। उन्होंने ध्यान दिया कि लॉर्ड एशर, एम. बी. ने भी निर्माण द्वारा ऐसा करने के खिलाफ चेतावनी दी जो केवल एक विधायिका अधिनियम द्वारा कर सकती है, निम्नलिखित शब्दों में:

"इसमें कोई संदेह नहीं है कि एक न्यायाधीश के लिए यह कहना बहुत आसान है कि वह एक अधिनियम में शब्दों को केवल इसका अर्थ लगाने के माध्यम से पेश कर रहा है, जबकि वह वास्तव में एक नया अधिनियम बना रहा है।"

"यदि यह एक काउंटी अदालत की कार्रवाई थी" शब्द जिन्हें खंड में निहित के रूप में पढ़ा गया था, अन्य स्पष्ट शब्दों द्वारा व्यक्त किए गए इरादे के अनुरूप एक समझदार अर्थ देने के लिए आवश्यक थे।

उपरोक्त मामले को आयकर आयुक्त बनाम तेजा सिंह (') में लागू किया गया और इसका पालन किया गया, जिस पर आगे भरोसा किया जाता है। उस स्थिति में, निर्माण, यदि शाब्दिक रूप से किया गया था, तो एक खंड को नगोटरी बनाने के लिए उपयुक्त था। इस न्यायालय ने निर्धारित किया कि "एक निर्माण जो इस तरह के परिणाम की ओर ले जाता है, यदि संभव हो, तो इससे बचा जाना चाहिए।" हालाँकि, इसने व्हिटनी बनाम अंतर्देशीय राजस्व आयुक्तों (') में लॉर्ड डुनेडिन की टिप्पणियों को भी उद्धृत किया कि:

"एक कानून को व्यवहार्य होने के लिए डिज़ाइन किया गया है, और अदालत द्वारा इसकी व्याख्या उस उद्देश्य को सुरक्षित करने के लिए

होनी चाहिए, जब तक कि महत्वपूर्ण चूक या स्पष्ट निर्देश उस लक्ष्य को अप्राप्य नहीं बनाता है।"

अगला मामला आयकर के विशेष आयुक्त बनाम लिन्सली लिमिटेड (3) है। इसने एक स्पष्ट मसौदा त्रुटि से निपटा। अंग्रेजी वित्त अधिनियम, 1952 की धारा 68 (2) में आय कर अधिनियम, 1952 की धारा 262 की उप-धारा (2) के लिए परंतुक के पैराग्राफ (ए) का संदर्भ था और इस धारा में उस पैराग्राफ के बारे में कहा गया था "जो एक निवेश कंपनी के सभी स्रोतों से वास्तविक आय की गणना करने में स्वीकार्य कटौती से संबंधित है, जिसके संबंध में उस धारा की उप-धारा 1 के तहत एक निर्देश लागू है।" पैराग्राफ (ए) के सारांश के रूप में, यह पूरी तरह से गलत था। चूँकि अनुच्छेद प्रत्येक व्यक्ति के पढ़ने के लिए था, इसलिए कोष्ठक में मसौदा तैयार करने वाले का सारांश स्वीकार नहीं किया गया था। लॉर्ड रीड ने कहा:

"कठिनाई अधिनियमित करने वाले शब्दों से नहीं बल्कि कोष्ठक में उन शब्दों से उत्पन्न होती है जो आयकर अधिनियम, 1952 की धारा 262 (2) के प्रावधान का वर्णन करते हैं। उन शब्दों को अपील न्यायालय के दृष्टिकोण का समर्थन करने के लिए अच्छी तरह से माना जा सकता है, लेकिन मुझे लगता है कि वे धारा 262 (2) के परंतुक का गलत वर्णन हैं। यह उन स्थानों में से एक है जहाँ मुझे लगता है कि अस्पष्टता आधार वर्तमान जैसे मामले का अनुमान लगाने में ड्राफ्ट्समैन की विफलता के परिणामस्वरूप हुआ-जैसा कि मैंने कहा है, एक बहुत ही स्वाभाविक विफलता। वास्तव में परंतुक केवल वास्तविक आय की गणना में दी जाने वाली कटौती से संबंधित है। लेकिन धारा 88 (2) में कोष्ठक में शब्द धारा 262 (1) के तहत

'जिसके संबंध में एक निर्देश लागू है' कंपनी की वास्तविक आय की गणना में कटौती का उल्लेख करते हैं। ऐसा प्रतीत होता है कि ये शब्द इसलिए आए हैं क्योंकि मसौदा तैयार करने वाले ने यह मान लिया था कि निवेश कंपनी के मामले में हमेशा एक निर्देश स्वचालित रूप से दिया जाएगा और उसे यह एहसास नहीं था कि पहले यह निर्धारित करने के लिए एक गणना की जानी चाहिए कि क्या कंपनी की वास्तव में कोई वास्तविक आय है। चाहे वह सही व्याख्या हो या न हो, मैं कोष्ठक में इन शब्दों की उपस्थिति को उन अन्य विचारों की तुलना में अधिक महत्वपूर्ण नहीं मान सकता, जिनका मैंने उल्लेख किया है।"

यदि धारा वहाँ थी, तो इसका अर्थ वहाँ उपयोग किए गए शब्दों से लिया जा सकता था, न कि इस बात के विवरण से कि यह क्या अधिनियमित करता है, किसी अन्य कानून में मूल रूप से डालता है। जिस मामले का उल्लेख किया गया है वह शायद ही सही है।

अंतिम मामला अंतर्देशीय राजस्व आयुक्त बनाम दक्षिण जॉर्जिया कंपनी लिमिटेड

(1) का है। वहाँ एक परंतुक के शब्दों का अर्थ इस प्रकार था:

"बशर्ते कि जहां उक्त सकल प्रासंगिक वितरण बिना कटौती के गणना किए गए लाभ से अधिक हो और जिसमें क्रमबद्ध निवेश आय भी शामिल हो, शुद्ध प्रासंगिक वितरण "(अंग्रेजी वित्त अधिनियम, 1947 की धारा 34 (2)) होंगे।"

"सम्मिलित" शब्द ने कुछ कठिनाई दी। बॉम्बे कोर्ट ऑफ सेशन में, इस शब्द को सुधार को "जोड़ने" के बराबर माना गया था, जैसा कि यह महसूस किया गया था,

एक मसौदा अशुद्धि हालाँकि, हाउस ऑफ लॉर्ड्स में परिवर्तन को स्वीकार नहीं किया गया और एक अर्थ पाया गया।

दूसरी ओर, प्रत्यर्थी के लिए विद्वान वकील, द गेप ब्रांडी सिंडिकेट बनाम द कमिश्नर ऑफ इनलैंड रेवेन्यू (') में रॉलेट, जे. की टिप्पणियों पर इस प्रभाव पर निर्भर करता है कि कर लगाने के उपाय में कोई व्यक्ति केवल भाषा को देख सकता है क्योंकि किसी इरादे के लिए कोई जगह नहीं है। उन्होंने वोल्फसन बनाम अंतर्देशीय राजस्व आयुक्तों (') में लॉर्ड साइमंड्स के भाषण का भी उल्लेख किया, जिसमें निम्नलिखित अंश पृष्ठ 169 पर मिलता है:

"यह आग्रह किया गया था कि मैं जिस निर्माण का समर्थन करता हूँ वह एक आसान खामी छोड़ देता है जिसके माध्यम से टालमटोल करने वाला करदाता बच सकता है। ऐसा हो सकता है; लेकिन मैं वही दोहराऊंगा जो पहले कहा जा चुका है। शब्दों को तनावपूर्ण और अप्राकृतिक अर्थ देना किसी न्यायालय का कार्य नहीं है क्योंकि केवल इस प्रकार एक कर लगाने वाली धारा एक ऐसे लेन-देन पर लागू होगी, जिसके बारे में विधायिका ने सोचा होता तो उसे उचित शब्दों से कवर किया जाता। यह न्यायालय का कर्तव्य है कि वह इस उप-धारा के शब्दों को उनका उचित अर्थ दे और मुझे उन्हें ऐसा अर्थ देने के लिए नीति के किसी भी आधार पर अस्वीकार करना चाहिए, जिसे मैं असंतुष्ट न्याय के संबंध में थोड़ा कम मानता हूँ। यह भी आग्रह नहीं किया जा सकता है कि जब तक धारा को यह अर्थ नहीं दिया जाता है, तब तक इसका कोई संचालन नहीं हो सकता है। इसके विपरीत, इसके स्वाभाविक अर्थ को देखते हुए यह ऐसे कई मामलों को कराधान

के क्षेत्र में लाएगा जिनमें पहले एक परिचित उपकरण कर से बचा गया था:"

विद्वान वकील का तर्क है कि इस मामले में कृत्रिम निर्माण का सहारा नहीं लिया जाना चाहिए।

इसमें कोई संदेह नहीं है कि यदि कर कानून के शब्द विफल हो जाते हैं, तो कर भी विफल हो जाता है। अदालतें, शायद ही कभी और स्पष्ट मामलों को छोड़कर, एक अनुकूल निर्माण द्वारा ड्राफ्ट्समैन की मदद नहीं कर सकती हैं। यहाँ, कठिनाई केवल गलत भाषा की नहीं है। यह वास्तव में है कि करदाताओं की एक बहुत बड़ी संख्या शब्दों के भीतर है, लेकिन उनमें से कुछ नहीं हैं। क्या पूर्व मामले में अधिनियम किसी अन्य आधार पर विफल हो सकता है (जैसा कि आज तय किए गए एक अन्य मामले में हुआ है) यह ऐसा मामला नहीं है जिस पर हम अभी विचार कर रहे हैं। यहाँ यह कहने के लिए पर्याप्त है कि शब्द उस संशोधन को नहीं लेते हैं जो अपीलार्थी के विद्वान वकील ने सुझाव दिया है। 'अतिरिक्त आय-कर' अभिव्यक्ति में अतिरिक्त शब्द को उस स्थिति को संदर्भित करना चाहिए जिसमें पहले कर लगाया गया है। 'कुल आय पर प्रभार' शब्द उस मामले का वर्णन करने के लिए उपयुक्त नहीं हैं जिसमें कोई आय या हानि नहीं है। यही स्थिति 'कर के लिए उत्तरदायी लाभ' अभिव्यक्ति के मामले में भी है। अंतिम अभिव्यक्ति 'ऐसे लाभों से देय लाभांश' केवल तभी लागू हो सकता है जब लाभ हो और तब नहीं जब कोई लाभ न हो।

यह स्पष्ट है कि विधायिका ने अपनी आय के उचित हिस्से से अधिक लाभांश का भुगतान करने वाले व्यक्ति के मामले को ध्यान में रखा था। सीमा के भीतर रखने वालों को छूट देने का इरादा था और इसे पार करने वालों पर बढ़ी हुई दर लगाई जानी थी। कानून की गणना उन व्यक्तियों तक पहुंचने के लिए की गई थी जिन्होंने बाद वाला

किया, भले ही उन्होंने अगले वर्ष में समान लाभ का भुगतान करने के लिए छूट अर्जित करने के लिए एक वर्ष में लाभ वापस रखने के उपकरण का सहारा लिया हो। इस उद्देश्य के लिए, पहले के वर्षों के लाभ को बाद के वर्षों का लाभ माना जाता था। अब तक बहुत अच्छा है। लेकिन विधायिका भारतीय आयकर अधिनियम की उस योजना में कानून में फिट होने में विफल रही जिसके तहत वित्त अधिनियम पारित किया गया था। विधायिका ने आय के लिए उपयुक्त भाषा का उपयोग किया, और दर को 'कुल आय' पर लागू किया। जाहिर है, इसलिए, उन मामलों में कानून विफल होना चाहिए जहां कुल आय बिल्कुल भी नहीं है, और न्यायालयों को विधायिका द्वारा की गई चूक की आपूर्ति करने के लिए आमंत्रित नहीं किया जा सकता है।

यह बहुत संभव है कि विधायिका ने इस तरह की परिस्थितियों में कर लगाने पर विचार नहीं किया हो और हम 'कुल आय पर' शब्दों के बिना या इन और अन्य अभिव्यक्तियों को संशोधित करने के बाद परंतुक को पढ़ने के लिए तैयार नहीं हैं। उच्च न्यायालय ने यह दिखाने के लिए पर्याप्त कारण दिए हैं कि ये शब्द काफी अनुचित हैं, जहां कुल आय; यदि इसे आय के रूप में वर्णित किया जा सकता है, तो यह नुकसान है। अतिरिक्त आय-कर का अधिरोपण आय और लाभ के अस्तित्व पर निर्भर करता है, जिसकी कुल आय पर दर लागू की जाती है। जब तक कोई अन्य राशि जो पूरी तरह से आय नहीं है, उसे कानून द्वारा आय नहीं माना जाता है। (उदाहरण के लिए, मैकग्रेगर एंड बाल्फोर लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त (1)) देखें, हम मौजूदा कानून में चार व्याख्याओं द्वारा सुधार नहीं कर सकते हैं।

आयुक्त ने आगे तर्क दिया कि परंतुक अतिरिक्त लाभांश की बात करता है, जिसका अर्थ है कि अनुमेय सीमा से अधिक लाभांश का भुगतान किया गया है। उनका कहना है कि जहां आय शून्य या नकारात्मक आंकड़ा है, वहां जो कुछ भी भुगतान

किया जाता है वह अतिरिक्त लाभांश है, और वास्तव में, न्यायाधिकरण ने यह भी महसूस किया कि इस मामले में अतिरिक्त लाभांश अधिक नुकसान के कारण था। इस तर्क में एक परिचित रिंग है, यह वास्तव में है कि "आपके पास कुछ भी नहीं से अधिक हो सकता है।"

इस संबंध में अंतर्देशीय राजस्व आयुक्त बनाम दक्षिण जॉर्जिया कंपनी लिमिटेड (') का संदर्भ दिया गया, जहां लॉर्ड सिमंड्स ने पृष्ठ 736 में कहा:

"इस परंतुक पर, संशोधित अनुसूची के पैराग्राफ 7 के आलोक में व्याख्या करते हुए, क्राउन एक बहुत ही सरल मामला बनाता है: निर्विवाद आंकड़ों पर सकल प्रासंगिक वितरण £181,000 थे, और लाभ, जिसमें जाली निवेश आय भी शामिल थी, शून्य थे (में यह कह सकता हूं कि कटौती के संदर्भ को पूरी तरह से नजरअंदाज किया जा सकता है): इसलिए शुद्ध प्रासंगिक वितरण शून्य पर £181,000 से अधिक होना चाहिए, यानी £181,000: इसके लिए परंतुक के (ए) के तहत कुछ भी नहीं लाया जाना चाहिए।"

पृष्ठ 737 (आई. बी. आई. डी.) में टिप्पणियों पर भी भरोसा रखा गया था जहां यह देखा गया था:

"उत्तरदाताओं की ओर से संकाय के विद्वान डीन ने निर्माण के समर्थन में आग्रह किया कि उन्होंने आपके लॉर्डशिप को अपनाने के लिए आमंत्रित किया है, कि शून्य लाभ या इसमें कुछ जोड़ने की बात करना वास्तव में अर्थहीन था, और इस याचिका को प्रभु राष्ट्रपति का समर्थन मिला। जैसा कि मैंने इसे समझा, यह केवल तभी प्रासंगिक था जब यह विचार स्वीकार किया गया था कि दो अलग-अलग ऑपरेशन थे और एक भी गणना नहीं थी। इसलिए जिस दृष्टिकोण से

में लेता हूँ, वह उत्पन्न नहीं होता है, लेकिन मुझे लगता है कि यह कहना सही है कि मुझे शून्य लाभ की बात करने में कोई अनुचितता नहीं दिखती है, जहां सवाल यह है कि क्या कोई या क्या लाभ किया गया है। और जवाब एक सटीक शेष राशि या नुकसान के मामले में समान रूप से मान्य होगा।"

इन अंशों का उपयोग आज तय किए गए दूसरे मामले में किया गया था, जिसमें पिछले वर्षों का कोई लाभ नहीं था। हालाँकि, यह कठिनाई है कि वहाँ कर शुद्ध प्रासंगिक वितरण पर निर्धारित किया गया था, और यह स्वीकार किया गया था कि यदि परंतुक लागू नहीं होता है तो कोई शुल्क नहीं लगाया जा सकता है (देखें पी 736)। अंग्रेजी वित्त अधिनियम, 1947 की धारा 32 द्वारा संशोधित अनुसूची के पैराग्राफ 7 के प्रावधान पूरी तरह से अलग थे और अंग्रेजी अधिनियम की धारा 34 (2) के प्रावधान को लागू माना गया था। हम जिन प्रावधानों की व्याख्या कर रहे हैं, उनकी योजना पूरी तरह से अलग है। राजपूताना एजेंसीज लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त (1) पर भी भरोसा रखा गया था, लेकिन हमें अपीलार्थी के मामले का समर्थन करने के लिए वहाँ कुछ भी नहीं मिला। इसी तरह, मैकग्रेगर एंड बाल्फोर लिमिटेड बनाम आयकर (2) के आयुक्त में, शब्दों को 'आरोप लगाने के लिए' उपयुक्त माना गया था। यह स्पष्ट है कि जब तक वे ऐसे नहीं थे या जब तक कि अधिनियम तत्काल मामलों को शामिल नहीं करता है, तब तक कर विफल होना चाहिए।

इस मामले का सार अंकगणितीय गणना की संभावना नहीं है जैसा कि अंग्रेजी मामले में है। परंतुक में दर 'कुल आय' पर लागू होती है, हालांकि एक सरल अंकगणितीय गणना के अनुप्रयोग के बाद। हालाँकि, 'कुल आय' अभी भी आयकर के उद्देश्य के लिए निर्धारित कुल आय है, और व्यवसायों के मामले में, नियमों की

आवश्यकता है कि कुल आय में मूल्यहास भत्ता शामिल नहीं होगा। उन नियमों को लागू करने से यदि कुल आय समाप्त हो जाती है, तो परंतुक का दूसरा अनुच्छेद, जैसा कि कहा जाता है, व्यवहार्य नहीं रह जाता है। जिन चारों अभिव्यक्तियों का हमने पहले उल्लेख किया है, उनका स्वाभाविक अर्थ नहीं है और आयुक्त को फिर से यह तर्क देने के लिए प्रेरित किया जाता है कि हमें अपमानजनक शब्दों को हटाना चाहिए या उन्हें उपयुक्त रूप से संशोधित करना चाहिए। हम ऐसा करने के लिए तैयार नहीं हैं, क्योंकि हो सकता है कि ऐसे मामलों को समझने का इरादा न रहा हो।

इसके बाद आयुक्त का तर्क है कि हम इसके आयुक्त को एक स्वतंत्र प्रभार अनुभाग के रूप में मान सकते हैं और इसे प्रभावी बना सकते हैं। वित्त अधिनियम की पहली अनुसूची में अनुच्छेद बी के लिए परंतुक है, और अनुसूची केवल कर की दर लगाती है और यह दर, या तो स्वयं या छूट के साथ या उच्च दर पर अतिरिक्त कर के साथ, कुल आय पर लागू की जानी है। परंतुक के दूसरे भाग के तहत अतिरिक्त कर, हालांकि एक अतिरिक्त कर कहा जाता है, केवल एक दर पर लगाए गए कर और बाद में दूसरी दर पर लगाए जाने वाले कर के बीच का अंतर है। इस प्रकार परंतुक का कार्य अलग-अलग परिस्थितियों के लिए अलग-अलग दरें निर्धारित करना है, और यह दर या दरों से संबंधित है, पहले और आखिरी, और कर की प्रभायता से संबंधित नहीं है, जो कि आय-कर की धारा 3 की विषय वस्तु है। इस प्रकार हम परंतुक को एक स्वतंत्र प्रभार अनुभाग के रूप में मानने में असमर्थ हैं। मामले के इस दृष्टिकोण में, आयकर आयुक्त बनाम कलकत्ता नेशनल बैंक लिमिटेड (1) में इस न्यायालय द्वारा उल्लिखित उन मामलों को संदर्भित करने से कोई उपयोगी उद्देश्य पूरा नहीं होगा, जहां एक अनुसूची जो उस उद्देश्य से परे थी जिसके लिए इसे अधिनियमित किया गया था। यहाँ परंतुक दरों को निर्धारित करने के लिए बनाया गया था, और इससे अधिक कुछ नहीं किया गया है।

दो अन्य तर्कों पर विचार करना बाकी है, जिन्हें आयुक्त की ओर से हमें संबोधित किया गया था। पहले ने एक विसंगति की ओर इशारा किया कि यदि कुल आय एक रुपये भी है, तो परंतुक को इसकी शर्तों के अनुसार लागू किया जा सकता है, लेकिन तब नहीं जब आय शून्य या नकारात्मक हो। आयुक्त ने तर्क दिया कि इस तरह की विसंगति से बचा जाना चाहिए और परंतुक की व्याख्या इस तरह से की जानी चाहिए कि सभी प्रकार के मामलों को लिया जा सके। इस पर हमारा जवाब काफी हद तक वही है जो बॉम्बे उच्च न्यायालय के विद्वान मुख्य न्यायाधीश ने दिया था। विद्वान मुख्य न्यायाधीश ने कहा:

"ऐसा लगता है कि कोई तर्क नहीं है, ऐसा कोई कारण या सिद्धांत नहीं है कि ऐसी दो कंपनियों के मामलों के बीच अंतर क्यों किया जाना चाहिए। लेकिन अगर जीवन तर्क नहीं है, तो आय-कर बहुत कम है, और यह स्पष्ट है कि हम निहितार्थ से किसी विषय पर कर नहीं लगा सकते हैं या क्योंकि हम सोचते हैं कि विधायिका का उद्देश्य आयुक्त एक विशेष उद्देश्य था।"

हम विद्वान मुख्य न्यायाधीश के साथ सम्मानपूर्वक सहमत हैं कि यद्यपि हमने परंतुक पर जो व्याख्या की है, वह कुछ विसंगतियों का कारण बन सकती है, लेकिन यह विधायिका के लिए है कि वह उन विसंगतियों से बचे, जो हमारे अनुसार, हमारी व्याख्या से नहीं, बल्कि भाषा से उत्पन्न होती हैं।

दूसरा तर्क यह है कि परंतुक स्वयं कहता है कि अतिरिक्त लाभांश को पिछले वर्ष से तुरंत पहले के एक या अधिक वर्षों के अविभाजित लाभों में से माना जाएगा, और यह कि कल्पना कर के उद्देश्यों के लिए लाभ को कुल आय का स्थान लेती है। हमारी राय में, कल्पना को उस उद्देश्य से आगे नहीं बढ़ाया जा सकता है जिसके लिए इसे

कानून में रखा गया है। आय-कर अधिनियम एक निर्धारण वर्ष और एक संबंधित पिछला वर्ष बनाता है। किसी भी निर्धारण वर्ष में कर का निर्धारण केवल ठीक पिछले वर्ष के लाभ के संबंध में किया जा सकता है। यह कल्पना केवल पिछले वर्षों के मुनाफे को तुरंत पिछले वर्षों में लाने के लिए करती है, ताकि आयकर कानून की आवश्यकताओं का पालन किया जा सके। जैसा कि हम पहले ही कह चुके हैं, इस कल्पना को उसके उद्देश्य से आगे नहीं बढ़ाया जा सकता है; इसका उपयोग इन लाभों को कुल आय का स्थान बनाने के लिए नहीं किया जा सकता है, जो पिछले वर्ष में मौजूद नहीं थी और जिसके लिए दर को परंतुक की शर्तों के तहत लागू किया जाना है।

हम दोनों दलीलों को स्वीकार नहीं करते हैं, और पहले प्रश्न के उत्तर में उच्च न्यायालय के साथ सहमत हैं। जैसा कि उच्च न्यायालय ने बताया है, विभाग के खिलाफ पहले प्रश्न का उत्तर दिए जाने के बाद दूसरा प्रश्न नहीं बचता है।

परिणामस्वरूप, अपील विफल हो जाती है और लागत के साथ खारिज कर दी जाती 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।