

आयकर आयुक्त बम्बई

बनाम

चूगनदास एंड कंपनी, बम्बई

(न्यायमूर्तिगण के. सुब्बा राव, जे. सी. शाह और एस. एम. सिकरी.)

भारतीय आयकर अधिनियम (अधिनियम 11, 1922) धारा 25(3)-
कौन सी आय पर छूट लागू।

प्रत्यर्थी प्रतिभूतियों में काम करने वाली एक फर्म थी और उस पर आयकर अधिनियम (1918 का VII) के तहत आयकर लगाया गया था। इसे लेखांकन वर्ष 1946 और 1947 (मूल्यांकन वर्ष 1947-48 और 1948-49) क्रमशः में प्रतिभूतियों पर ब्याज के रूप में कुछ राशि प्राप्त हुई। इसने 30 जून 1947 को अपना व्यवसाय बंद किया, और मूल्यांकन वर्ष 1948-49 के लिए, आयकर अधिनियम (1922 का 11) की धारा 25 (3) के तहत कराधान से छूट का दावा किया। आयकर अधिकारी और अपीलीय सहायक आयुक्त ने माना कि आय "प्रतिभूतियों पर ब्याज" की धारा 8 के शीर्ष के अंतर्गत आती है और धारा 10 में "उद्यम, व्यवसाय या पेशे के लाभ या मुनाफा" शीर्ष के तहत नहीं, और इसलिए, प्रत्यर्थी छूट का हकदार नहीं था। अपीलीय न्यायाधिकरण ने उस आदेश को उलट दिया और उच्च न्यायालय ने (बहुमत से) न्यायाधिकरण के आदेश की पुष्टि की। आयकर आयुक्त ने उच्चतम न्यायालय में अपील की।

निर्धारित किया गया: याचिका खारिज की जानी चाहिए।

जब धारा 25 (3) भारतीय आयकर अधिनियम (1922 का 11) में कहा गया है कि "जहां कोई उद्यम, पेशा या व्यवसाय, जिस पर किसी भी समय कर लगाया गया था", यह अभिप्रेत है कि कर किसी भी समय व्यवसाय के मालिक पर लगाया गया था। यदि भारतीय आयकर अधिनियम (1918 का VII) के तहत व्यवसाय की आय के संबंध में उस शर्त को पूरा किया जाता है, तो व्यवसाय बंद होने पर, मालिक इस धारा के तहत छूट का लाभ प्राप्त करने का हकदार होगा। यह धारा किसी भी व्यवसाय पर लगाए गए कर को संदर्भित करती है, यानी व्यवसाय को चलाने से अर्जित सभी आय के संबंध में किसी भी व्यक्ति पर लगाया गया कर। छूट की प्रयोज्यता की शर्त को केवल उस आय तक सीमित करने का कोई कारण नहीं है जिस पर 'उद्यम, व्यवसाय या पेशे के लाभ या मुनाफा शीर्षक के तहत अधिनियम की धारा 10 के तहत कर देय था।

यूनाइटेड कमर्शियल बैंक लिमिटेड, कलकत्ता बनाम आय-कर आयुक्त, पश्चिम बंगाल, [1958] एस. सी. आर. 79 और आयकर आयुक्त, मद्रास बनाम द एक्सप्रेस न्यूजपेपर्स लिमिटेड, मद्रास, [1964] 8 एस. सी. आर. 189 का उल्लेख किया गया है।

सिविल अपील न्यायनिर्णय: सिविल अपील सं 1963 की 685 और 686 ।

बॉम्बे उच्च न्यायालय के आय-कर संदर्भ संख्या 27/X वर्ष 1954,
दिनांक 17 दिसंबर, 18,1958 के निर्णय और आदेश के खिलाफ अपील।

के एन. राजगोपाला शास्त्री और आर. एन. सचथे, अपीलार्थी के
लिए/

एन. ए. पालखीवाला, जे. बी. दादाचंजी, ओ. सी. माथुर और रविंदर
नारायण, जवाबदाता के लिए ।

29 जुलाई, 1964 न्यायालय का जे.शाह के द्वारा निर्णय सुनाया गया:

मै. चूंगादास आैर कंपनी, प्रतिभूतियों का व्यवसाय करने वाली एक
फर्म द्वारा उसके द्वारा धारित प्रतिभूतियों पर वर्ष 1946 में 4,13,992/-रूपये
का ब्याज प्राप्त किया। वर्ष 1947 में उसी स्रोत से रु. 1.01,229 /- ब्याज
के रूप में प्राप्त हुआ। 30 जून, 1947 को फर्म ने अपना व्यवसाय बंद कर
दिया। 1947-48 और 1948-49 के लिए मूल्यांकन की कार्यवाही में फर्म ने
धारा 25(3) भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 में, अर्जित आय पर कर
के भुगतान से छूट का इस दलील पर दावा किया कि प्रासंगिक पिछले वर्ष
में, फर्म भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 के अधिनियमित होने से पहले
व्यवसाय कर रही थी, और उस व्यवसाय पर अधिनियम 1918 के निरस्त
होने से ठीक पहले किए गए व्यवसाय के संबंध में भारतीय आयकर
अधिनियम 1918 के प्रावधानों के तहत कर लगाया गया था। फर्म ने वर्ष
1947 में अर्जित आय को पिछले वर्ष की आय के स्थान पर रखने के लिए

भी आवेदन किया। आयकर अधिकारी ने अभिनिर्धारित किया कि प्रतिभूतियों पर फर्म द्वारा अर्जित ब्याज "कर निर्धारण के लिए उत्तरदायी" धारा 8 के तहत है और धारा 10, आयकर अधिनियम के अंतर्गत फर्म दावा की गई छूट के लाभ का हकदार नहीं थी। अपीलीय सहायक आयुक्त द्वारा अपील में आयकर अधिकारी के आदेश की पुष्टि की गई। आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण ने आदेश को उलट दिया और अभिनिर्धारित किया कि फर्म आयकर के संबंध में, जिस वर्ष व्यवसाय बंद किया गया था, उस वर्ष व्यवसाय की आय सहित प्रतिभूतियों से होने वाली आय में छूट का लाभ पाने का हकदार है।

आयुक्त के आग्रह पर, न्यायाधिकरण ने धारा 66(1) के तहत एक प्रश्न निर्दिष्ट किया,

जो जब बॉम्बे के उच्च न्यायालय द्वारा पुनर्व्यवस्थित किया गया जो निम्नलिखित है:

"क्या निर्धारिती धारा 25(3) में प्रतिभूतियों पर ब्याज के संबंध में लाभ का हकदार है?"

यह सामान्या है कि निर्धारिती का मुख्य व्यवसाय प्रतिभूतियों में व्यापारी के रूप में था। निर्धारिती द्वारा धारित प्रतिभूतियाँ उसके स्टॉक-इन-ट्रेड और समय-समय पर उन पर ब्याज प्राप्त होता था और यह ब्याज कर

योग्य आय की गणना के लिए भारतीय आय-कर अधिनियम, 1922 की धारा 8 के तहत हिसाब में लिया गया।

धारा 25 (3), जिसकी सही व्याख्या पर निर्धारिती और आयोग की संबंधित दलीलें का निर्णय लिया जाना है, निम्नलिखित है:

"जहां कोई उद्यम, पेशा या व्यवसाय जिस पर भारतीय आयकर अधिनियम, 1918 (1918 का VII) के प्रावधानों के तहत किसी भी समय कर लगाया गया था, बंद कर दिया जाता है, तो, जब तक कि कोई उत्तराधिकार नहीं हुआ है जिसके आधार पर उप-धारा (4) के प्रावधान लागू किए गए हैं, तो पिछले वर्ष के अंत और ऐसे बंद होने की तारीख के बीच की अवधि की आय, लाभ और मुनाफा के संबंध में कोई कर देय नहीं होगा और आगे निर्धारिती दावा कर सकता है कि पिछले वर्ष की आय, लाभ और मुनाफा उक्त अवधि की आय, लाभ और मुनाफा माने जाएंगे। जहां ऐसा कोई दावा किया जाता है, वहां उक्त अवधि की आय, लाभ और मुनाफा के आधार पर निर्धारण किया जाएगा और यदि पिछले वर्ष की आय, लाभ और मुनाफा के संबंध में कर की राशि का भुगतान पहले ही किया जा चुका है, जो ऐसे

निर्धारण के आधार पर देय राशि से अधिक है, तो कर में अंतर की राशि का भुगतान किया जाएगा।"

आय, लाभ और मुनाफा के संबंध में कर का भुगतान करने के दायित्व से छूट, निर्धारिती धारा 25(3) में तभी की जा सकती है,

यदि वह व्यवसाय, जिसके संबंध में, भारतीय आयकर अधिनियम, 1918 के तहत किसी भी समय कर लगाया गया था और व्यवसाय बंद कर दिया गया है- जबकि बिना किसी उत्तराधिकार के आधार पर उप-धारा (4) धारा 25 के प्रावधान लागू किए गए हैं। हालांकि धारा 25 (3) तब भी लागू होती है जब आयकर अधिनियम, 1918 के तहत मूल्यांकित किया गया व्यक्ति उस व्यक्ति से अलग था जो उस धारा के तहत राहत का दावा करता है बशर्ते कि ऐसे व्यक्ति के हित में व्यवसाय पूर्ववर्ती हो। धारा 25 (3) को अभिनित करने का कारण ये था कि भारतीय आयकर अधिनियम 1918 का 7, की धारा 14(2) में आयकर निर्धारण वर्ष की आय के आधार पर लगाया गया था। इस प्रकार वित्तीय वर्ष 1921-22 की आय पर कर लगाया गया था। भारतीय आयकर अधिनियम 1922 के 11 द्वारा कराधान के आधार में परिवर्तन किया गया और अधिनियम के अनुसार, पिछले वर्ष की आय पर कर लगाया गया था। जब 1 अप्रैल, 1922 को 1922 का अधिनियम 11 लागू किया गया था, तो वर्ष 1921-22 के लिए एक ही आय के संबंध में दो आकलन किए जाने थे। 1921-22 के लिए आय पर तदनुसार दो बार कर लगाया गया था: इसे 1918 के अधिनियम 7 के तहत लगाया गया था और 1922 के अधिनियम 11 की धारा 3 सपठित यथाेचित वित्त अधिनियम, जिसके परिणामस्वरूप उस वर्ष की आय के संबंध में दोहरा कराधान लगाया गया।

लेकिन आकलनों की संख्या को उन वर्षों की संख्या के बराबर बनाने की दृष्टि से जिसके दौरान कार्य किया गया था, विधानमंडल द्वारा निर्धारित छूट के लिए धारा 25 (3) को अधिनियमित किया। हालाँकि यह लाभ केवल उद्यम, पेशे या व्यवसाय की आय, लाभ और मुनाफा तक ही सीमित था, जिस पर भारतीय आयकर अधिनियम, 1918 के प्रावधानों के तहत कर लगाया गया था। विधानमंडल का धारा 25(3) को लागू करने का उद्देश्य उद्यम, पेशा या व्यवसाय जैसी गतिविधि से होने वाली आय, लाभ और मुनाफा को कर से छूट देना है जब उद्यम, पेशा या व्यवसाय को बंद कर दिया जाता है यदि इस संबंध में 1918 के अधिनियम के तहत कर लगाया गया था। यह बहुत स्पष्ट है। लेकिन यह पूरी समस्या नहीं है। धारा 25(3) की परिभाषा के भीतर उद्यम, पेशे या व्यवसाय, जिसके लिए बंद करने पर छूट प्राप्त की जा सकती है, की आय, लाभ और मुनाफा के रूप में क्या माना जाना है, इस संबंध में उच्च न्यायालय के विचारों में मतभेद, एक समस्या पैदा करती है।

अपील के तहत निर्णय में, न्यायमूर्ति तेंदुलकर का विचार था कि इस अभिव्यक्ति के तहत केवल धारा 10 सपठित धारा 6 (iv) में आने वाले व्यवसाय के आय, लाभ और मुनाफा पर ही कर लगाया जाता है, जो "उद्यम, पेशे या व्यवसाय के लाभ और मुनाफा" शीर्षक के तहत धारा 25 के अंतर्गत दायित्व से मुक्त था। न्यायमूर्ति एस. टी. देसाई, ने यह मत व्यक्त किया की धारा 25(3) में व्यवसाय के संचालन से अर्जित सभी आय, लाभ और मुनाफा कर लगाने के दायित्व से छूट थी चाहे वे "उद्यम, पेशा या व्यवसाय के लाभ और मुनाफा" शीर्ष के तहत कर के लिए प्रभार्य थे या नहीं, और इसी दृष्टिकोण के साथ न्यायमूर्ति के. टी. देसाई, जिनके पास मामला राय के लिए भेजा गया था, सहमत हुए।

विवाद के बिंदु के विवेचना के लिए, यह आवश्यक है कि अधिनियम की योजना में, कर योग्य आय की गणना को ध्यान में रखें। अधिनियम के तहत, आयकर विभिन्न शीर्षों से प्राप्त आय पर एकल कर है जिसका उल्लेख धारा 6 में किया गया है: धारा 6 एक प्रभार प्रावधान नहीं है, और प्रत्येक विशिष्ट शीर्ष के तहत की गई आय की गणना पर अलग से कर नहीं लगा सकते हैं। लेकिन आय जो एक विशिष्ट शीर्ष के तहत प्रभार्य है, उस शीर्ष के बदले या उसके अतिरिक्त किसी अन्य शीर्ष के तहत उस पर कर में नहीं लाया जा सकता है। जैसा कि इस न्यायालय द्वारा, यूनाइटेड कमर्शियल बैंक लिमिटेड कलकत्ता बनाम आयकर आयुक्त, पश्चिम बंगाल (1)

में कहा गया है "भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 6 में उल्लेखित आय, लाभ और मुनाफा के विभिन्न शीर्ष, पारस्परिक रूप से अनन्य हैं, प्रत्येक शीर्ष एक विशेष स्रोत से उत्पन्न वस्तु को कवर करने के लिए विशिष्ट है और इसके परिणामस्वरूप, "प्रतिभूतियों पर ब्याज" जिसे विशेष रूप से धारा 8 के तहत कर के लिए प्रभार्य बनाया गया है, एक विशिष्ट शीर्ष के रूप में, उस धारा के अंतर्गत आता है और उससे धारा 10 के तहत नहीं लाया जा सकता है, चाहे प्रतिभूतियाँ व्यापारिक परिसंपत्तियों या पूंजी परिसंपत्तियों के रूप में रखी गई हों। यूनाइटेड कमर्शियल बैंक (1) के मामले में आयकर अधिकारी एक बैंकिंग कंपनी की आय को, मूल्यांकन के क्रम में, दो शीर्षों में विभाजित करता है-"प्रतिभूतियों पर ब्याज" और "व्यावसायिक आय", और मूल्यांकन के वर्ष में प्रतिभूतियों से आय के खिलाफ व्यावसायिक नुकसान को निर्धारित किया, लेकिन पिछले वर्ष के व्यावसायिक नुकसान की आय को इसके तहत निर्धारित करने की अनुमति धारा 24(2) नहीं दी।

इस दृष्टिकोण को कलकत्ता उच्च न्यायालय द्वारा अनुमोदित किया गया था। उच्च न्यायालय ने अभिनिर्धारित किया कि आयकर अधिनियम की धारा 6 के शीर्ष पारस्परिक रूप से अनन्य हैं और एक अनन्य शीर्ष के अंतर्गत आने वाली वस्तु एक अन्य शीर्ष के अंतर्गत आने वाली वस्तु पर परिवर्तित नहीं हो सकती हैं। इस दृष्टिकोण की इस न्यायालय द्वारा पुष्टि की गई थी, और यह अभिनिर्धारित किया गया था कि "प्रतिभूतियों पर ब्याज"

विशेष रूप से धारा 8 के तहत लगाया जा रहा है, जो एक विशिष्ट शीर्ष है, इसे धारा 10 के तहत नहीं लाया जा सकता, चाहे प्रतिभूतियाँ व्यापारिक परिसंपत्तियाँ हों या पूँजीगत परिसंपत्तियाँ।

इसलिए यह अभिनिर्धारित किया जाना चाहिए कि भले ही आय की कोई वस्तु किसी व्यवसाय को चलाने के दौरान अर्जित की जाती है, यह आवश्यक नहीं है कि यह धारा 10 सपठित धारा 6(iv) के अर्थ के भीतर 'व्यवसाय के लाभ और मुनाफा' शीर्ष में आएगी। यदि प्रतिभूतियाँ किसी निर्धारिती के व्यवसाय के स्टॉक-इन-ट्रेड का गठन करती हैं, तो उन प्रतिभूतियों से प्राप्त ब्याज को कर योग्य आयकर निर्धारित करने के उद्देश्य से अधिनियम की धारा 8 सपठित धारा 6(ii) प्रतिभूतियों पर ब्याज शीर्षक के तहत दिखाया जाएगा। इसी तरह शेयरों से लाभांश को धारा 12 (1ए) के तहत दिखाया जाएगा, और धारा 10 के तहत नहीं। यदि कोई निर्धारिती इमारतों के खरीद और बिक्री का व्यवसाय करता है, तो इमारतों के लेनदेन द्वारा अर्जित लाभ और मुनाफे धारा 10 के तहत दिखाए जाएंगे, लेकिन जब तक वे निर्धारिती के स्वामित्व में हैं, तब तक भवनों से प्राप्त आय को धारा 9 सपठित धारा 6(iii) के तहत दिखाया जाएगा। प्रत्येक मामले में व्यवसाय करने वाले निर्धारिती द्वारा अर्जित आय को विभाजित किया जाएगा, और व्यवसाय के लाभ और मुनाफा शीर्ष के तहत कर योग्य आय केवल वही राशि होगी जो व्यवसाय में अर्जित की जाती है, और यह सभी किसी अन्य विशिष्ट शीर्ष के तहत नहीं होती है।

अपील के तहत दिए गए फैसले में न्यायमूर्ति तेंदुलकर की राय थी कि व्यवसाय की आय की गणना जो धारा 10 के तहत की जानी चाहिए, केवल छूट के लिए स्वीकार की जा सकती है: न्यायालय के बहुमत ने माना कि व्यवसाय करने से अर्जित सभी आय छूट के लिए योग्य है। अब धारा 25 का खण्ड (3) स्पष्ट रूप से प्रावधान करता है कि किसी उद्यम, पेशा या व्यवसाय की आय जो 1918 का अधिनियम 7 के तहत किसी भी समय कर के लिए ली गई थी, उस उद्यम, पेशे या व्यवसाय के बंद होने पर, 1922 के अधिनियम 11 के तहत पिछले वर्ष के अंत और ऐसे बंद होने की तारीख के बीच की अवधि के लिए कर के दायित्व से मुक्त है। आयकर अधिनियमों के तहत विशिष्ट इकाइयों पर कर लगाया जाता है, जैसे-

एक व्यक्ति, हिंदू अविभाजित परिवार, कंपनियां, स्थानीय प्राधिकरण, फर्म और व्यक्तियों के संघ, फर्मों के भागीदार और व्यक्तिगत रूप से संघों के सदस्य, और उद्यम, पेशा या व्यवसाय मूल्यांकन की इकाईयां नहीं हैं। इसलिए, जब, धारा 25 (3) यह अधिनियमित करता है कि किसी भी व्यवसाय पर किसी भी समय कर लगाया गया था, इसका उद्देश्य यह है कि कर किसी भी समय किसी भी व्यवसाय के मालिक पर लगाया गया था। यदि 1918 के अधिनियम के तहत व्यवसाय की आय के संबंध में उस शर्त को पूरा किया जाता है, तो व्यवसाय के मालिक या उसके उत्तराधिकारी, व्यवसाय बंद होने पर इसके तहत छूट का लाभ प्राप्त करने के हकदार होंगे। यह धारा किसी भी व्यवसाय पर लगाए गए कर को संदर्भित करती है, अर्थात्, व्यवसाय को चलाने से अर्जित आय के संबंध में किसी भी व्यक्ति पर लगाए गए कर को संदर्भित करती है। निस्संदेह यह धारा 25 उपधारा (3) में छूट को प्राप्त किसी भी व्यवसाय का संचालन करने वाले व्यक्ति द्वारा अर्जित समस्त आय नहीं है, गैर-व्यावसायिक आय निश्चित रूप से विशेषाधिकार के लिए योग्य नहीं होगी। लेकिन छूट की आवेदन क्षमता की शर्त को केवल उस आय तक सीमित करने का कोई कारण नहीं है जिस पर कर "उद्यम, पेशे या व्यवसाय के लाभ और मुनाफा" शीर्ष के तहत देय था। विधानमंडल ने कोई इस तरह की स्पष्ट रोक, और उपधारा (3) में एक सीमित अर्थ पढ़ने के लिए कोई रोक भी नहीं है। यह ध्यान दिया जा सकता है कि उप-धारा (3) छूट का लाभ प्राप्त

करने की शर्त के रूप में किसी विशेष शीर्ष के तहत कर के लिए आय की प्रभार्यता का उल्लेख नहीं करती है।

अधिनियम के विभिन्न अन्य प्रावधान उस दृष्टिकोण का मजबूत समर्थन करते हैं। जहां विधानमंडल अधिनियम की धारा 6 के तहत किसी दायित्व को अधिरोपित करने या अधिकार का दावा करने के लिए एक शर्त के रूप में कराधान के एक विशिष्ट शीर्ष को संदर्भित करने का आशय रखता है, वहां विधानमंडल ने ऐसे शीर्ष को संदर्भित किया है। उदाहरण के लिए, धारा 18 (2) द्वारा देय राशि पर आयकर और अतिरिक्त-कर में कटौती करने के लिए "वेतन" शीर्ष में आयकर का भुगतान करने के लिए जिम्मेदार किसी भी व्यक्ति पर दायित्व लगाया जाता है। इसी तरह धारा 18(3) के तहत "प्रतिभूतियों पर ब्याज" मद के तहत आयकर का भुगतान करने के लिए जिम्मेदार देय ब्याज की राशि पर निर्धारित दरों पर आयकर और अतिरिक्त कर की कटौती करने के लिए उत्तरदायी हैं। धारा 6 में उल्लिखित किसी भी शीर्ष के तहत उस वर्ष में आये, लाभ या मुनाफा में हुए नुकसान के संबंध में धारा 24 समायोजन करने को सक्षम बनाती है। ये कुछ ऐसे प्रावधान हैं जिनमें कराधान के विशिष्ट शीर्षों का उल्लेख किया गया है। लेकिन धारा 25(3) के तहत छूट सामान्य है: यह अधिनियम की धारा 10 के तहत प्रभार्य आय तक सीमित नहीं है। धारा 25 की उप-धारा (1) और (2) के अंतर्गत की योजना द्वारा कुछ संकेत भी दिए गए हैं। उप-धारा (1) में आयकर अधिकारी को वह बनाने की शक्ति दी जाती है

जिसे कहा जाता है एक "त्वरित मूल्यांकन" जब कोई उद्यम, पेशा या व्यवसाय किसी भी वर्ष में बंद कर दिया जाता है। धारा 25 (1) में निहित नियम का कारण निर्धारिती द्वारा उद्यम, पेशा या व्यवसाय को बंद करने और परिसंपत्तियों और आय को नष्ट करने या गुप्त रखने या अपनी गतिविधि के स्थान से गायब होने से राजस्व के नुकसान को रोकने के लिए है। लेकिन इस तरह का मूल्यांकन सामान्य रूप से उस उद्यम, पेशे या व्यवसाय की पूरी आय के संबंध में होना चाहिए। यदि विभाग का तर्क है कि उद्यम, पेशा या व्यवसाय की आय त्वरित निर्धारण के उद्देश्य से केवल उस आय तक सीमित होना चाहिए जिस पर धारा 10 के तहत कर देय है, सही है, तो, धारा 25(1) के तहत मूल्यांकन बहुत कम उपयोगी उद्देश्य की पूर्ति करेगा, क्योंकि प्रतिभूतियों से, लाभांश से, आवास-संपत्ति से प्राप्त आय आदि का निर्धारण वर्ष के अंत के बाद और निर्धारण के संबंधित वर्ष में किया जाना और कर में लाया जाना अभी बाकी रहेगा। फिर एक निर्धारिती जो अपने उद्यम, पेशे या व्यवसाय को बंद कर देता है, वह किसी एक व्यवसाय में लाभ की तुलना में दूसरे व्यवसाय में नुकसान का निर्धारण करने में धारा 24 का लाभ ये सकता है, और ये अधिकार भ्रामक साबित हो सकता है यदि व्यवसाय की आय के मूल्यांकन में, जो बंद हो गया है, के लाभ और मुनाफा जो धारा 10 के भीतर आते हैं, को ही केवल ध्यान में रखा जाता है। यह सच है कि राजस्व अधिकारियों को केवल अंतिम मूल्यांकन पर ही कराधान के लिए निर्धारिती के दायित्व की

पूरी तस्वीर मिल सकती है। यह कहना उचित नहीं है कि केवल दो आकलनों की संभावना विधानमंडल के आशय को साबित करती है, क्योंकि यदि वह परीक्षा है, तो प्रत्येक व्यक्ति जिसकी उद्यम, पेशे या व्यवसाय से प्राप्त आय और अन्य स्रोतों से आय है, उसे धारा 25(1) के तहत त्वरित मूल्यांकन के बाद भी , गैर-व्यावसायिक आय के संबंध में उसके समग्र दायित्व को निर्धारित करने के लिए भी अधीन रहना पड़ेगा। लेकिन एक ही वर्ष के लिए एक ही व्यवसाय के संबंध में दो मूल्यांकनों की संभावना, जिनमें से एक का कोई उपयोगी उद्देश्य नहीं है, जो "आय, लाभ और उद्यम, पेशे या व्यवसाय के लाभ" बंद कर दिए गए हैं, उसका मतलब पता लगाने में ध्यान में रखा जाना चाहिए। धारा 25 (2) के वाक्यांश विज्ञान भी इस दृष्टिकोण का समर्थन करता है कि व्यवसाय की आय, लाभ और मुनाफा धारा 10 के तहत प्रभारित लाभ और लाभ तक ही सीमित नहीं हैं। व्यवसाय के बंद होने की सूचना देने में विफलता के लिए, व्यवसाय की किसी भी आय, लाभ या मुनाफा के संबंध में निर्धारित कर से अनाधिक राशि का जुर्माना लगाया जा सकता है। धारा 10 के उद्देश्य के लिए निर्धारित लाभ और मुनाफा पर निर्धारित कर की राशि तक दंड को सीमित करने का कोई तार्किक कारण नहीं है।

यह भी ध्यान दिया जाना चाहिए कि 1 अप्रैल, 1955 से प्रभावी वित्त अधिनियम, 1955 की धारा 9 के अंतरस्थापित धारा 12 की उप-धारा (1A) में व्यक्तियों की आय, यदि वे शेयर जिनसे ऐसी आय प्राप्त हुई थी,

निर्धारिती का स्टॉक-इन-ट्रेड था, धारा 10 में प्रभाय थी ना कि धारा 12 में। धारा 12 (1A) के अंतरस्थापित होने का परिणाम यह था कि शेयरों में किसी व्यवसाय के संबंध में शेयरों से प्राप्त लाभांश 31 मार्च, 1955 तक, धारा 10 के तहत कर के लिए आकलन योग्य व्यवसाय का लाभ और मुनाफा माना जाता था। क्या यह विधानमंडल का इरादा हो सकता था कि आय का लाभांश व्यवसाय जिसके संबंध में 1918 के अधिनियम 7 के तहत "शेयरों से आय" शीर्ष के तहत कर लगाया गया था, 31 मार्च, 1955 के बाद, धारा 25(3) के तहत छूट का लाभ पाने का हकदार, केवल इसलिए नहीं होगा कि 1955 के वित्त अधिनियम से पहले अब जिस शीर्ष के तहत प्रभाय लगाया जाता था वो अब "अन्य स्रोत" शीर्ष के तहत लगाया जाता है?

भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 2 (4) "व्यवसाय" को किसी भी व्यापार, वाणिज्य, या निर्माण या व्यापार, वाणिज्य या निर्माण की प्रकृति में किसी भी गतिविधि या प्रसंग को शामिल करने के रूप में परिभाषित करती है। इसलिए व्यवसाय एक वाणिज्यिक प्रकृति की गतिविधि है। निर्विवादित रूप से, यह देखते हुए कि जहाँ एक ही गतिविधि के संबंध में दोहरा कराधान था जब 1922 का अधिनियम 11 अधिनियमित किया गया था, धारा 25(3) द्वारा कर के भुगतान से छूट का उद्देश्य था। यदि व्यवसाय की गतिविधि को बंद करने पर अधिकार उत्पन्न होता है,

जैसा धारा 25 (3) स्पष्ट रूप से प्रदान करती है, उस गतिविधि के संबंध में कर प्रथम दृष्टया, उस व्यावसायिक गतिविधि से प्राप्त लाभ और मुनाफा की आय पर देय कर होगा। धारा 6 के तहत वर्णित शीर्ष, जिन्हें आगे आय की गणना के उद्देश्य से धारा 7 से 10, आर धारा 12, 12 ए, 12 एए aur 12 बी वर्गों को इंगित करने के लिए किया गया है: शीर्ष आय के स्रोतों को, जिससे आय होती है, पूरी तरह से सीमांकित नहीं करते हैं। यह यूनाइटेड कमर्शियल बैंक लिमिटेड केस⁽¹⁾ के फैसले में इस न्यायालय द्वारा स्पष्ट कर दिया गया है कि व्यावसायिक आय को केवल कुल आय की गणना के उद्देश्य के लिए अलग-अलग शीर्ष के तहत विभाजित किया गया है: उस विभाजन से आय, व्यवसाय की आय, के रूप में समाप्त नहीं होती है, आय के विभिन्न शीर्ष केवल, आय की गणना के लिए, भारतीय आयकर अधिनियम द्वारा निर्धारित वर्गीकरण है। यह नहीं कहा जा सकता कि विधानमंडल की आर से धारा 25(3) को वर्ष 1921-22 की आय के लिए दोहरे कराधान के अधीन आय के दो वर्गों को राहत देने के लिए अधिनियमित की गई थी कि यह लाभ उन निर्धारितियों द्वारा भुगतान की गई आय तक ही सीमित था, जिन्होंने पिछले अधिनियम के तहत प्राप्त आय पर पूर्ववर्ती अधिनियम के तहत व्यावसायिक और पेशेवर आय से प्राप्त आय पर कर का भुगतान किया था, और अन्य आय के संबंध में उपलब्ध नहीं था आर ना ही हमारे निर्णय से, धारा 25 की उपधारा (3), में आने वाले "आय, लाभ और व्यवसाय के मुनाफा" की अभिव्यक्ति को

एक सीमित अर्थ देने के लिए एक आधार होगा। आय, लाभ और उद्यम, पेशे या व्यवसाय के मुनाफा को आंशिक छूट देने का आशय की विधानमंडल को हल्के में श्रेय नहीं दिया जा सकता है।

आयुक्त के वकील द्वारा उठाए गए तर्क में कोई बल नहीं है कि वर्ष 1921-22 के लिए प्रतिभूतियों के ब्याज पर दो बार कर नहीं लगाया जा सकता था। आय-कर अधिनियम, 1918 का 7, की धारा 14(2) के तहत, 1 अप्रैल, 1918 से शुरू होने वाले वर्ष के संबंध, प्रत्येक बाद के वर्ष में, प्रत्येक निर्धारिती पर उस वर्ष में उसकी कर योग्य आय, पर कर अनुच्छेद 1 के तहत लगाया गया था। उस अधिनियम की धारा 5 में आयकर के दायरे में आने वाली प्रभार्य आय को वर्गीकृत किया था और "प्रतिभूतियों पर ब्याज" धारा 7 सपिठत धारा 5(ii) के तहत प्रभारित किया गया था। धारा 14 (1) में प्रतिभूतियों पर ब्याज के संबंध में निर्धारिती की आय की कुल राशि

धारा 6 से 11 में उल्लिखित प्रत्येक शीर्ष के तहत, जिसमें वह आयकर योग्य हुई, प्रभार्य थी। 1918 के अधिनियम 7 ने निस्संदेह धारा 19 में कर के दायित्व के समायोजन के लिए एक प्रावधान किया जब वास्तविक आय की गणना की जानी थी। हमारा ध्यान आयकर अधिनियम 1918 का 7, में किसी भी प्रावधान पर नहीं दिलवाया गया है, जहां प्रतिभूतियों पर ब्याज, जिस वर्ष यह प्राप्त हुआ, उस वर्ष कर योग्य हो

गया। 1922 के अधिनियम 11 की धारा 3 से वर्ष 1921-22 में अर्जित प्रतिभूतियों पर ब्याज, प्रभार्य हो गया और उस अधिनियम की धारा 68 के तहत, जो एक अस्थायी और साथ ही निरसन का प्रावधान था, आयकर अधिनियम 1918 के अधिनियम 7 के द्वारा प्रदान की गई मशीनरी को धारा 19 के तहत मूल्यांकन और समायोजन करने के उद्देश्य से स्पष्ट रूप से जीवित रखा गया था। वर्ष 1921-22 में अर्जित प्रतिभूतियों पर ब्याज, इसलिए 1918 के अधिनियम 7 के तहत और यह 1922 के अधिनियम 11 के तहत कर के लिए भी प्रभार्य था। इसलिए हम आयुक्त के वकील से सहमत होने में असमर्थ हैं कि, धारा 25(3) का लाभ आय के उस वर्ग के लिए स्वीकार्य नहीं था, जबकि प्रतिभूतियों पर ब्याज को वर्ष के लिए दोहरे कराधान के लिए प्रस्तुत नहीं किया जा रहा है।

आयकर आयुक्त, बिहार और उड़ीसा बनाम रामकृष्ण देव⁽¹⁾ में इस न्यायालय के फैसले पर भरोसा करते हुए वकील ने यह भी तर्क दिया कि यह प्रत्यर्थी को यह साबित करना है कि जिस आय पर कर लगाने की मांग की गई है, वह कराधान से मुक्त है, और जब तक वह उस बोझ का निर्वहन नहीं करता है, तब तक उत्तरदाता का अनुरोध होना चाहिए। निस्संदेह जहां कर प्राधिकरण के समक्ष रखे गए तथ्यों पर संदेह उत्पन्न होता है कि कुछ वैधानिक प्रावधान में क्या करदाता कर से छूट का हकदार है, उस छूट को स्थापित करने का बोझ उस पर है। लेकिन, यहाँ हम सबूत के बोझ के किसी भी सवाल से चिंतित नहीं हैं, बल्कि व्याख्या के सवाल

से चिंतित हैं कि क्या छूट जो धारा 25 (3) द्वारा दी गई है, विचाराधीन वर्ष के लिए जिस व्यवसाय को बंद कर दिया गया है, व्यावसायिक आय की संपूर्णता के संबंध में कार्य करता है या यह केवल आय के उस वर्ग पर लागू होता है जो निर्धारिती द्वारा उस साल किए गए "व्यवसाय के लाभ और लाभ" शीर्ष के तहत कर योग्य है।

धारा 26 जिस पर आयुक्त के वकील द्वारा निर्भरता रखी गई थी, इस संबंध में भी ध्यान दिया जा सकता है।

यह खंड मूल्यांकन की एक योजना का प्रावधान करता है जब किसी फर्म के गठन या व्यवसाय के उत्तराधिकार में परिवर्तन होता है। यह धारा व्यवसाय को बंद करने पर लागू नहीं होती है, बल्कि निर्धारिती फर्म के गठन और व्यवसाय के उत्तराधिकार में परिवर्तन पर लागू होती है। उप धारा (1) के अंतर्गत यदि मूल्यांकन करते समय, आय-कर अधिकारी द्वारा, यह पाया जाता है कि किसी फर्म के गठन में परिवर्तन हुआ है या कोई फर्म नई स्थापित की गई है, तदनुसार, मूल्यांकन करते समय गठित फर्म का मूल्यांकन किया जाना चाहिए। लेकिन भागीदारों की कुल आय के समावेशन के उद्देश्य से पिछले वर्ष के आय, लाभ और मुनाफा को, उन भागीदारों के बीच विभाजित किया जाना चाहिए जो ऐसे पिछले वर्ष में इसे प्राप्त करने के हकदार थे। यदि किसकी भागीदार पर निर्धारित कर को उससे वसूल नहीं किया जा सकता है तो इससे मूल्यांकन करते समय

गठित फर्म से वसूल किया जा सकता है। यह प्रावधान मूल्यांकन की मशीनरी से संबंधित है, आय की गणना के साथ नहीं, न ही कर के दायित्व के छूट से। धारा 26 की उप-धारा (2) किसी भी उद्यम, पेशा या व्यवसाय करने वाले किसी अन्य व्यक्ति ऐसी क्षमता में उद्यम, पेशा या व्यवसाय को चलाने वाले किसी भी व्यक्ति के उत्तराधिकार के मामलों से संबंधित है और यह प्रावधान करता है कि सफल व्यक्ति, धारा 25 की उप-धारा (4) के प्रावधान के अधीन, आय, लाभ और मुनाफा के अपने वास्तविक हिस्से के पिछले साल के संबंध में मूल्यांकन के लिए उत्तरदायी है। लेकिन परंतुक यह अधिनियमित करता है कि यदि उद्यम, पेशे या व्यवसाय में सफल व्यक्ति का पता नहीं हो पाता है, तो उस वर्ष के लाभों का आकलन जिसमें उत्तराधिकार हुआ था, उत्तराधिकार की तारीख तक, और उसके पूर्ववर्ष के लिए, उसी रीति से और उतनी ही राशि में किया जाएगा जितनी राशि सफल व्यक्ति पर की गई होगी या जब सफल व्यक्ति पर ऐसे वर्षों में से किसी एक के लिए किए गए निर्धारण के संबंध में कर उससे वसूल नहीं किया जा सकता है, तो यह सफल व्यक्ति द्वारा देय और उससे वसूल करने योग्य होगा। यह खंड, कर के आकलन और भुगतान के दायित्व से भी संबंधित है, न कि आय की गणना और आय पर जो भी व्याख्या, जहाँ तक किसी उद्यम, पेशे या व्यवसाय के उत्तराधिकारी द्वारा किए गए दायित्व की सीमा का संबंध है, धारा 26 में की जा सकती है,

यह छूट का दावा धारा 25 (3) में करने के अधिकार की सीमा या क्षेत्र का संकेत नहीं है।

धारा 26 फर्मों के गठन में परिवर्तन और व्यवसाय करने वाले व्यक्तियों का उत्तराधिकार के मामले में कर के लिए दायित्व के विभाजन का प्रावधान करती है: यह कर के वास्तविक हिस्से के संबंध में कर देयता और सफल हुए उत्तराधिकारी के कर निर्धारण के लिए दायित्व के विभाजन को निर्देशित करती है। यह तथ्य कि धारा 26 की उपधारा (2) के अंतर्गत दायित्व उत्तराधिकारी को अपने पूर्ववर्ती की ओर से कर के भुगतान का लगाया जाता है या पिछले वर्ष के लिए सफल व्यक्ति की आय के संबंध में मूल्यांकन किया जाता है, हमारे निर्णय में, 1918 या 1922 के अधिनियमों के तहत दोहरे कराधान के परिणामस्वरूप प्रदान की गई आय को भी उस आय तक ही सीमित होना चाहिए जो धारा 10 के तहत कर योग्य है।

हम संक्षेप में इस न्यायालय के निर्णय आयकर आयुक्त, मद्रास बनाम द एक्सप्रेस न्यूजपेपर्स लिमिटेड, मद्रास⁽¹⁾ का उल्लेख कर सकते हैं। उस मामले में फ्री प्रेस लिमिटेड-एक निजी कंपनी- ने 31 अगस्त, 1946 को अपने व्यवसाय को निर्धारित एक्सप्रेस समाचार पत्र लिमिटेड को स्थानांतरित कर दिया और उसके बाद स्वेच्छया से अपने व्यवसाय को बंद करने का संकल्प लिया। प्रासंगिक वर्ष में धारा 10(2)(vii) में, अंतरिति कंपनी का, व्यावसायिक लाभ के रूप में 2,14,000/- रुपये की राशि का मूल्यांकन किया गया और रु. 3,94,576/- पूँजीगत लाभ के रूप में कर योग्य राशि का मूल्यांकन किया गया। कारोबारी लाभ को कर योग्य नहीं

माना गया था क्योंकि यह कंपनी के समापन से अर्जित हुआ था और किसी व्यापारिक उद्यम में नहीं। पूंजीगत लाभ के रूप में कर योग्य दूसरी राशि नहीं दर्शित की गई थी, लेकिन एक्सप्रेस न्यूजपेपर्स लिमिटेड ने तर्क दिया था कि फ्री प्रेस लिमिटेड के उत्तराधिकारी के रूप में, वह धारा 26(2) के तहत मूल्यांकन के लिए उत्तरदायी नहीं था। धारा 12 बी की व्यवस्था की जाँच में यह पाया गया था:

"उस धारा के तहत निर्धारिती द्वारा निर्धारित अवधि के दौरान पूंजीगत संपत्ति की बिक्री से उत्पन्न किसी भी लाभ या लाभ के संबंध में कर पूंजीगत लाभ शीर्ष के तहत देय होगा। इसमें आगे कहा गया है कि ऐसे लाभ या मुनाफा को पिछले वर्ष की आय माना जाएगा जिसमें बिक्री आदि हुई थी। यह डीमिंग खंड धारा 6 में 6 वें शीर्ष से पूंजीगत लाभ को चौथे शीर्ष के तहत नहीं रखता है।

यह केवल सिमित कल्पना का परिचय देता है, जिससे, अर्जित पूंजीगत आय को पिछले वर्ष की आय माना जाएगा पिछला वर्ष जिसमें बिक्री प्रभावित हुई थी। ये कल्पना उन्हें व्यवसाय का लाभ या मुनाफा नहीं बनाती है। यह अच्छी तरह से तय किया गया है कि एक कानूनी कल्पना उस उद्देश्य तक सीमित है जिसके लिए इसे बनाया गया है और

इसे इसके वैध क्षेत्र से परे नहीं बढ़ाया जाना चाहिए। धारा 24 की उप-धारा (2 ए) और (2 बी) "पूंजीगत लाभ" शीर्ष के तहत आने वाले नुकसान के उसी शीर्ष के अंतर्गत आने वाले किसी भी पूंजीगत लाभ के समायोजन के लिए प्रावधान करती है। ये तीनों धाराएं किसी भी संदेह से परे इंगित करते हैं कि पूंजीगत लाभ की गणना उक्त प्रावधानों के अनुसार अलग से की जाती है और उन्हें व्यवसाय से लाभ के रूप में नहीं माना जाता है। व्यवसाय के लाभ और मुनाफा और पूंजी आय में लाभ कर अधिनियम में दो अलग अवधारणाएँ हैं: पहला गतिविधि से उत्पन्न होता है जिसे व्यवसाय कहा जाता है और दूसरा वाला अर्जित होता है। क्योंकि पूंजीगत परिसंपत्तियों का निपटान निर्धारित द्वारा उनकी लागत से अधिक मूल्य पर किया जाता है। उन्हें अलग-अलग शीर्षकों के अंतर्गत रखा जाता है; वे विभिन्न स्रोतों से प्राप्त होते हैं; और आय की गणना विभिन्न तरीकों के तहत की जाती है। ये तथ्य की पूंजीगत लाभ व्यवसाय की पूंजीगत संपत्तियों से जुड़े हुए हैं, उन्हें व्यवसाय का लाभ नहीं कहा जा सकता है। उन्हें केवल पिछले वर्ष की आय माना जाता है, ना की उस वर्ष के दौरान व्यवसाय से उत्पन्न लाभ या मुनाफा।"

धारा 26 (2) के समय यह देखा गया कि:-

“धारा 26 की उपधारा (2) के परंतुक में "लाभ" की अभिव्यक्ति से यह स्पष्ट होता है कि आय, लाभ और मुनाफा केवल धारा 6 के चौथे शीर्ष में लाभ का उल्लेख करते हैं। वहीं अगर दूसरी आरे, धारा 26 की उपधारा (2) में राजस्व की "आय" व्याख्या को स्वीकार किया जाता है तो फिर परंतुक में उस शब्द की अनुपस्थिति से यह दलील समाप्त हो जाती है। लेकिन अधिक उचित दृष्टिकोण यह है कि उप-धारा और परंतुक दोनों केवल धारा 6 में उल्लिखित चौथे शीर्ष के तहत लाभ से ही सरोकार रखती हैं और, इस तरह से समझा जाए तो, इसमें पूंजीगत लाभ शामिल नहीं है। ये तर्क है कि धारा 26 की उप-धारा (2) को इसके परंतुक के साथ पढ़ने से पता चलता है कि प्राप्त करने वाले व्यक्ति की कुल आय उप-धारा (2) के तहत अलग मूल्यांकन के लिए मानदंड है और परंतुक के तहत मूल्यांकन और प्राप्ति के लिए इस धारणा पर है कि उप-धारा (2) और परंतुक में उल्लिखित अधिनियम की धारा 6 के सभी शीर्षों से संबंधित है। लेकिन अगर, जैसा कि हमने माना है, धारा 26 की उप-धारा (2) का दायरा केवल व्यवसाय से होने वाली आय तक ही सीमित है, तो उपधारा (2) के तहत

हिस्सा और परंतुक के तहत मूल्यांकन और प्राप्ति केवल व्यवसाय से आय से संबंधित हो सकती है। तर्क वास्तव में खुद से ही सवाल की भीख माँग रहा है।"

यह स्पष्ट है कि उस मामले में न्यायालय ने "पूंजीगत लाभ" की विशेष प्रकृति को ध्यान में रखते हुए माना इसमें वास्तविक आय नहीं हैं, लेकिन कराधान के उद्देश्य के लिए आय मानी जाती है और प्रयोग किया गया वाक्यांश के तहत, धारा 26(2) में उत्तराधिकारी का दायित्व तथाकथित व्यवसाय के केवल आय, लाभ और मुनाफा पर कर के संबंध में है और सभी प्राप्तियों के संबंध में नहीं जिसे व्यवसाय की आय माना जा सकता है। धारा 25 (3) और धारा 26(2) के परंतुक की योजनाएं और प्रावधान अलग हैं। प्रथम कर का दोहरा उद्ग्रहण से छूट प्रदान करती है, और विधायिका को सभी व्यवसाय की आय, लाभ और मुनाफा को छूट देने का श्रेय दिया जा सकता है। धारा 26 (2) पूर्ववर्ती का उत्तरदायित्व, यदि वह नहीं पाया जा सकता है, तो उत्तराधिकारी पर इसको सख्ती से लागू करने का अर्थ लगाया जाना चाहिए। विधानमंडल ने धारा 26 (2) द्वारा, पूर्ववर्ती द्वारा किए गए व्यवसाय में अर्जित लाभ के लिए, उत्तराधिकारी पर व्यवसाय में अर्जित लाभ के लिए दायित्व अधिरोपित किया जाएगा, और जब तक कि कानून में उस अभिव्यक्ति को शामिल करने के लिए कोई स्पष्ट इरादा व्यक्त नहीं किया जाता है, जो वास्तव में आय नहीं है, लेकिन

आय मानी जाती है, मूल्यांकन का दायित्व उचित रूप से व्यवसाय के लाभों तक सीमित होगा जो धारा 10 के तहत संगणनीय है।

इसलिए अपील विफल हो जाती हैं और लागत एक सुनवाई शुल्क के साथ खारिज कर दी जाती हैं।

याचिकाएं खारिज कर दी गईं।

अनुवादक

तुषार बिश्रोई,

न्यायिक मजिस्ट्रेट,

बुहाना, जिला झुंझुनूं

(UID NO. RJ01214)

यह अनुवाद आर्टिफिशियल इंटेलिजेंस टूल 'सुवास' की सहायता से अनुवादक न्यायिक अधिकारी तुषार बिश्रोई (आर.जे.एस.) द्वारा किया गया है।

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