

एम. एम. इपोह और अन्य - अपीलकर्ता

बनाम

आयकर आयुक्त, मद्रास - प्रतिवादी

26 जुलाई, 1967

{जे. सी.शाह, एस. एम. सिकरी और वी. रामास्वामी, जे. जे.}

आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 3- क्या संविधान के अनुच्छेद 14 का उल्लंघन है-आयकर अधिकारी का कार्य आयकर की चोरी और योग्य आय का आंकलन करने में अर्द्धन्यायिक कार्य है- यदि पर्याप्त मार्गदर्शन संस्थापित हो- व्यक्तिगत रूप से नाबालिग और फर्म एक साथ व्यापार करते हैं- जहां व्यक्तियों का समूह है- क्या रेस ज्यूडिकाटा का सिद्धांत एक वर्ष में मूल्यांकन कार्यवाहियों के संबंध में दूसरे वर्ष में कार्यवाहियों के निर्धारण के लिये व्यक्तियों के संघ पर लागू होता है और क्या मूल्यांकन कार्यवाही होने से पहले यह निर्धारण और घोषणा आवश्यक है कि व्यक्तियों का प्रमुख अधिकारी कौन है।

एक हिंदू संयुक्त परिवार के कर्ता का निर्धारण आयकर के मूल्यांकन के लिए वर्ष 1953-54 तक या तो एक व्यक्ति के रूप में या कर्ता के रूप में साल दर साल किया जाता था। किन्तु बाद में आयकर अधिकारी द्वारा उन्हें आयकर अधिनियम 1922 की धारा 34 (1) के तहत निर्धारण वर्ष 1951-52 से 1953-54 के लिए नोटिस जारी किया एवं धारा 22 (2) के

तहत 1954-55 से 1956-57 तक के वर्षों के लिए व्यक्तियों के एक संघ को उनके द्वारा प्राप्त आय के आंकलन के लिए जिसमें 1951-52 में कर्ता और उसके नाबालिग बेटा, कर्ता और फर्म शामिल थे के लिए नोटिस जारी किया। वर्ष 1952-53 से 1956-57 तक पुत्र, एक फर्म और व्यक्तियों के समूह द्वारा प्राप्त आय का मूल्यांकन समूह के रूप में किया। अपीलीय सहायक आयुक्त और न्यायाधिकरण ने उनके समक्ष दायर अपीलों में आदेश की काफी हद तक आयकर अधिकारी के आदेश की पुष्टि की। उच्च न्यायालय ने एक संदर्भ पर, यह अभिनिर्धारित किया कि निर्धारण वर्ष 1951-52 की आय व्यक्तियों के एक संघ को अर्जित नहीं हुई है, और वर्ष 1952-53 से 1956-57 तक आय के संबंध में आयकर अधिकारी द्वारा अपनाये गए दृष्टिकोण की पुष्टि की।

कर्ता ने संविधान के अनुच्छेद 226 के तहत उच्च न्यायालय अनुसरण किया और तर्क दिया कि आयकर अधिनियम 1922 की धारा 3 में व्यक्तियों के एक संघ की आय का आंकलन करने के लिए आयकर अधिकारी को मनमानी और अनियंत्रित शक्ति प्रदान की गई है, जो या तो संघ के या संघ के गठन करने वाले व्यक्तियों के हाथों में है, जो संविधान के अनुच्छेद 14 का उल्लंघन है। उच्च न्यायालय ने याचिकाओं को खारिज कर दिया।

उच्च न्यायालय के निर्णय के विरुद्ध और आयकर अधिनियम की धारा 66 के संदर्भ के तहत इस न्यायालय में पुनरीक्षण याचिका पेश की गयी।

अभिनिर्धारित: (1) आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 3, संविधान के अनुच्छेद 14 का उल्लंघन नहीं था। आयकर अधिकारी का कर्तव्य सार्वजनिक राजस्व के हित में अधिनियम के प्रावधानों का संचालन करना और राज्य को वैध रूप से देय कर की चोरी या पलायन को रोकना है। यद्यपि एक कार्यकारी अधिकारी अधिनियम के प्रशासन में लगा हुआ है, आयकर अधिकारी का कार्य मौलिक रूप से अर्द्ध-न्यायिक हैं। संघ की आय पर सामूहिक रूप से या संघ के सदस्यों के शेयरों पर अलग से कर लगाने का उनका अंतिम निर्णय नहीं है: यह अपीलीय सहायक आयुक्त और अधिकरण में अपील के अधीन है। आयकर का आंकलन करने की कार्यवाही में आयकर अधिकारी द्वारा प्रयोग किए गए अधिकार की प्रकृति, और राज्य के कारण वैध रूप से कर का भुगतान करने के दायित्व से बचने या चोरी को रोकने के लिए उसका कर्तव्य, सिद्धान्तों और नीतियों की विवेचना आयकर अधिकारी के लिए मार्गदर्शन का गठन करता है।

सूरज मल मोहता एंड कंपनी बनाम ए.वी. विश्वनाथ शास्त्री और अन्य, (1954) 26 आई.टी. आर. 1, विशिष्ट।

श्री राम कृष्ण डालमिया बनाम श्री न्यायमूर्ति एस. आर. तेंदुलकर और अन्य, (1959), एस. सी. आर. 279, ज्योति प्रसाद बनाम केन्द्र शासित प्रदेश दिल्ली के प्रशासक, (1962) 2 एस.सी.आर. 125 और आयकर आयुक्त यू.पी. बनाम कानपुर कोल सिण्डिकेट, (1964) 53 आई.टी.आर. 225, से संदर्भित।

इस तर्क में कोई बल नहीं है कि आयकर अधिनियम की धारा 23 ए अपने विकल्प का उपयोग करने के लिए आयकर अधिकारी के मार्गदर्शन के लिए कुछ सिद्धान्त निर्धारित करती है, क्योंकि इसे 1930 के अधिनियम 21 द्वारा शामिल किया गया था। लेकिन उस धारा को 1939 के अधिनियम 7 से निरस्त कर दिया गया है, जिसके अनुसार संघ की आय या स्वतंत्र रूप से व्यक्तिगत सदस्य का चयन करने का विवेक आयकर अधिकारी में निहित है। धारा 23 ए के निरसन से आयकर अधिकारी की शक्ति की आवश्यक प्रकृति में कोई परिवर्तन नहीं हुआ। वह सार्वजनिक राजस्व के लाभ के लिए अधिनियम को प्रशासित करने के कर्तव्य के तहत पहले की तरह रहे, लेकिन उनकी शक्तियों का प्रयोग न्यायिक रूप से किया जाना था और एक ही आय पर दोहरे कराधान से बचा जाना था।

(2) यह साबित करने के लिए रिकॉर्ड पर पर्याप्त सामग्री थी कि कर्ता, उनके नाबालिग बेटे और फर्म ने 1952-53 से 1956-57 के वर्षों में एक संघ बनाया था।

सामान्य धारा अधिनियम की धारा 3 के खण्ड (42) के साथ पठित आयकर अधिनियम 1922 की धारा 2 (9) के तहत एक फर्म आयकर अधिनियम के अन्तर्गत एक व्यक्ति है और आयकर अधिनियम की धारा 3 के अर्थ के अन्तर्गत एक फर्म और एक व्यक्ति या समूह व्यक्तियों का एक संघ हो सकते हैं।

अधिनियम में ऐसा कुछ भी नहीं है जो यह दर्शाता हो कि कोई नाबालिग अधिनियम के प्रयोजनों के लिए व्यक्तियों के संघ का सदस्य नहीं बन सकता है। किसी भी स्थिति में उच्च न्यायालय ने ठीक ही कहा कि तथ्यों के आधार पर नाबालिग बेटे की मां और अभिभावक को व्यक्तियों के संघ में नाबालिग की भागीदारी के लिए अपनी निहित सहमति देनी चाहिए

आयकर आयुक्त बोम्बे बनाम लक्ष्मीदास व अन्य (1937) आई.टी.आर., 584 और आयकर आयुक्त बोम्बे उत्तर, कच्छ, सौराष्ट्र बनाम इन्दिरा बालकृष्ण (1960) 39 आई.टी.आर., 546, से संदर्भित।

(3) एक वर्षीय मूल्यांकन के लिए कार्यवाही में तथ्य या कानून के प्रश्न पर निर्णय दूसरे वर्ष के लिए बाध्यकारी हो, रेस ज्यूडिकाटा का सिद्धांत लागू नहीं होता है। मूल्यांकन और पाए गए तथ्य केवल मूल्यांकन के वर्ष

में ही निर्णायक होते हैं। तथ्य के प्रश्नों पर निष्कर्ष बाद के वर्षों में अच्छे और ठोस साक्ष्य हो सकते हैं, जब वही प्रश्न किसी अन्य वर्ष में निर्धारित किया जाना हो, लेकिन वे बाध्यकारी और निर्णायक नहीं होते हैं। उच्च न्यायालय द्वारा अभिलिखित निष्कर्ष है कि वर्ष 1951-52 में कर्ता और उसके नाबालिग बेटे द्वारा व्यक्तियों का कोई संघ नहीं था, वर्तमान मामले में अधिकरण के निष्कर्ष पर कोई प्रभाव नहीं डालता है कि वर्ष 1952-53 में और उसके बाद के वर्षों में ऐसा संघ अस्तित्व में रहा। इसके अलावा 1952-53 और उसके बाद के वर्षों में कारोबार करने वाले व्यक्तियों का संघ 1951-52 के संघ से अलग था, क्योंकि 1952 में कर्ता, उनके बेटे और एक फर्म का एक संघ बनाया गया था।

(4) यदि किसी संघ के प्रमुख अधिकारी के रूप में वर्णित व्यक्ति को धारा 23(2) के तहत धारा 23(2) द्वारा निर्धारित तरीके से नोटिस दिया जाता है, तो मूल्यांकन कार्यवाही होने से पहले प्रमुख अधिकारी के रूप में उसकी स्थिति का निर्णय लिया जाना अनिवार्य नहीं हो सकता है। संघ का आंकलन करने वाला आदेश, जिसमें यह निष्कर्ष दिया गया है कि जिस व्यक्ति को सेवा दी गई है वह प्रधान अधिकारी है और कानून की आवश्यकताओं का पर्याप्त अनुपालन करता है। अपीलीय सहायक आयुक्त के यहाँ अपील में आयकर अधिकारी के निष्कर्ष को चुनौती देने और आगे अपीलकर्ता न्यायाधिकरण में अपील करने का विकल्प संघ के लिए खुला

है, लेकिन व्यक्तियों के संघ के प्रमुख अधिकारी के रूप में घोषित करने वाले आदेश को केवल इसलिए शून्य नहीं माना जाएगा क्योंकि मूल्यांकन की कार्यवाही से प्रमुख अधिकारी के रूप में उनकी स्थिति की घोषणा नहीं की गई थी।

आयकर आयुक्त पंजाब एवं एन.डब्ल्यू.एफ.पी. बनाम नवलकिशोर खैराती लाल (1938) 6 आई.टी.आर. 61, से संदर्भित।

सिविल अपीलीय क्षेत्राधिकार: सिविल अपील नम्बर 1060-1064/1965

कर मामले संख्या 201/1960 में मद्रास उच्च न्यायालय के 3 अप्रैल 1961 के निर्णय और आदेश से विशेष अनुमति द्वारा अपील।

और

सिविल अपील नम्बर 1103-1107/1966

रिट याचिका संख्या 1374-1378/1961 में मद्रास उच्च न्यायालय के 29 नवंबर, 1963 के फैसले और आदेश से विशेष अनुमति द्वारा अपील

एम.एम. नाम्बियार, के. नारायणास्वामी, बी. मणिवन्नन, बी. पार्थसारथी, जे.बी. दादाचंजी, ओ.सी. माथुर और रविन्द्र नारायण, अपीलकर्ताओं की ओर से (सभी अपीलों में)।

एस.टी. देसाई, आर. गणपति अय्यर और आर.एन. सचथे, प्रतिवादी की ओर से (सभी अपीलों में) और भारत के अटॉर्नी जनरल की ओर से (सिविल अपील नम्बर 1103-1107/1966)।

न्यायालय द्वारा निर्णय सुनाया गया।

शाह, न्यायमूर्ति- मेयप्पा (प्रथम), उनकी पत्नी अलागम्मल, और चोकलिंगम और मेयप्पा (द्वितीय) उनके दो नाबालिग बेटों ने 1940 में एक हिंदू संयुक्त परिवार का गठन किया, जो "एमएसएमएम" के नाम पर कारोबार करता था। परिवार ने मलाया, बर्मा और भारत के संघीय राज्यों में महाजनी, रबर बागान और रियल एस्टेट में व्यापक व्यवसाय चलाया।

संयुक्त परिवार की संपत्ति को 22 फरवरी, 1940 को तीन पुरुष सदस्यों के बीच विभाजित किया गया था। मेयप्पा (प्रथम) को रंगून में और रामनाथ जिले के कराईकुडी में "परिवार के व्यवसाय" और मलाया के संघीय राज्यों में तीन रबर एस्टेट और कुछ घर आवंटित किए गए थे। विभाजन के बाद भी मेयप्पा (प्रथम) अपने और अपने दो नाबालिग बेटों की ओर से सभी संपत्तियों और परिवार द्वारा संयुक्त होने पर किए गए व्यवसायों के प्रबंधन में बने रहे और "एम.एस.एम.एम." के नाम पर व्यवसाय किया।

मेयप्पा (प्रथम) को विशेष रूप से आवंटित मकान और तीन रबर एस्टेट को विभाजन की तारीख से "एमएम इपोह" के नाम से खोले गए

खातों की किताबों में दर्ज किया गया था। दिसंबर 1941 में अलागम्मल ने एक बेटे को जन्म दिया जिसका नाम चेट्टियप्पा रखा गया। इसके बाद मेयप्पा (प्रथम) और चेट्टियप्पा ने एक हिंदू सहदायिकी का गठन किया, जिसके पास 1940 के विभाजन में मेयप्पा (प्रथम) को आवंटित संपत्ति और व्यवसाय का स्वामित्व था। 30 दिसंबर, 1949 को मेयप्पा (प्रथम) और चोकलिंगम (जो तब तक वयस्कता की आयु प्राप्त कर चुका था), "एमएसएमएम" के नाम पर किए गए व्यवसायों के संबंध में, उसके बाद खुद का प्रतिनिधित्व करने वाले मेयप्पा (प्रथम) और नाबालिग चेट्टियप्पा के बीच साझेदारी में व्यवसाय चलाया गया और चोकलिंगम मेयप्पा (द्वितीय) द्वारा उस साझेदारी के लाभों के लिए स्वीकार किया गया था। 13 अप्रैल, 1950 को एमएम इपोह की लेखा पुस्तकों में प्रविष्टियाँ दर्ज करके मेयप्पा (प्रथम) और नाबालिग चेट्टियप्पा के बीच विभाजन किया गया था। इस बात पर सहमति हुई कि एमएम इपोह के खाते की किताबों में दर्ज संपत्तियों को मेयप्पा (प्रथम) और चेट्टियप्पा द्वारा दो बराबर शेयरों में रखा जाएगा, और संपत्तियां फर्म एमएसएमएम के प्रबंधन में बनी रहेंगी जिसके लाभ के लिए चेट्टियप्पा को भर्ती कर लिया गया। उस विभाजन की शर्तों को दर्ज करते हुए विभाजन का एक विलेख 28 मई, 1953 को मेयप्पा (प्रथम) और अलागम्मल द्वारा नाबालिग चेट्टियप्पा के संरक्षक के रूप में कार्य करते हुए निष्पादित किया गया था।

1951 में मेयप्पा (प्रथम) ने एमएसएमएम फर्म की ओर से "एमएम इपोह संपत्तियों" में आधे हिस्से के लिए चोकलिंगम की मांग स्वीकार कर ली। हालाँकि, संपत्तियों का सीमा के आधार पर कोई विभाजन नहीं था, और एक इकाई के रूप में उन संपत्तियों का प्रबंधन पहले की तरह एमएसएमएम फर्म के पास ही रहा।

मेयप्पा (प्रथम) का मूल्यांकन भारतीय आयकर अधिनियम 1922 के तहत एक सम्मानित व्यक्ति के रूप में या एक हिंदू संयुक्त परिवार के कर्ता के रूप में "एमएम इपोह संपत्तियों" से आय के संबंध में मूल्यांकन वर्ष 1953-54 तक साल दर साल कर के लिए किया गया था। बाद में रामनाथ जिले के कराईकुडी के आयकर अधिकारी ने "एमएम इपोह" नामक व्यक्तियों के एक संघ की आय के आंकलन के लिए आंकलन वर्ष 1951-52 से 1953-54 के लिए आयकर अधिनियम की धारा 34(1) और वर्ष 1954-55 से 1956-57 के लिए धारा 22(2) के तहत नोटिस जारी किया। आयकर अधिकारी ने मेयप्पा (प्रथम) द्वारा उठाए गए तर्कों को खारिज कर दिया कि नोटिस में वर्णित प्रकृति के व्यक्तियों का कोई संघ नहीं था और "एमएम इपोह संपत्तियों" की आय पर कर लगाने के लिए व्यक्तियों का एक संघ, 1951-52 में मेयप्पा (प्रथम) और चेट्टियप्पा द्वारा, और 1952-53 से 1955-57 के वर्षों में एमएसएमएम फर्म और चेट्टियप्पा द्वारा प्राप्त आय के रूप में लाया गया था। ।

एमएम इपोह द्वारा दायर अपील में, अपीलीय सहायक आयुक्त ने आयकर अधिकारी द्वारा पारित आदेशों की पुष्टि की, इस संशोधन के अधीन कि घरों से होने वाली आय का मूल्यांकन आयकर अधिनियम की धारा 9(3) के तहत व्यक्तिगत रूप से सदस्यों के रूप में किया जाएगा, न कि व्यक्तियों के संघ की सामूहिक आय के रूप में। अपीलीय न्यायाधिकरण ने अपीलीय सहायक आयुक्त के आदेश की पुष्टि की।

अधिकरण ने मामले का एक विवरण तैयार किया और आयकर अधिनियम की धारा 66(1) के तहत मद्रास उच्च न्यायालय के निर्धारण के लिए निम्नलिखित प्रश्न प्रस्तुत किया:

"क्या मूल्यांकन वर्ष 1951-52 से 1956-57 के लिए
"व्यक्तियों के संघ" पर मूल्यांकन वैध हैं?"

और पांच अन्य प्रश्नों पर मामले का विवरण प्रस्तुत करने से इनकार कर दिया, जिनमें से पहला ही इन अपीलों में महत्वपूर्ण है और इसे निर्धारित करने की आवश्यकता है:

"क्या तथ्यों और मामले की परिस्थितियों के आधार
पर, निर्धारिती को एमएम इपोह के प्रमुख अधिकारी

के रूप में व्यक्तियों के एक संघ की स्थिति में रखने के लिए कोई सामग्री है?"

मुख्य प्रश्न के संदर्भ पर सुनवाई में, उच्च न्यायालय ने निर्धारिती के आवेदन पर स्पष्ट रूप से आयुक्त की किसी भी आपत्ति के अतिरिक्त प्रश्न के बिना, जिसे अधिकरण द्वारा संदर्भित नहीं किया गया था से निपटने के लिए प्रक्रिया आगे बढ़ाई।

उच्च न्यायालय ने माना कि निर्धारण वर्ष 1951-52 में कर के दायरे में लाई गई आय व्यक्तियों के एक संघ को अर्जित नहीं हुई, बल्कि वर्ष 1952-53 से 1956-57 तक की आय मेयप्पा (प्रथम), एमएसएमएम फर्म और माइनर चेट्टियप्पा द्वारा गठित व्यक्तियों के एक संघ को अर्जित हुई। उच्च न्यायालय का विचार था कि मेयप्पा (प्रथम) ने संघ के गठन में चेट्टियप्पा की ओर से काम किया था, कि इस संघ के मामले मूल्यांकन वर्ष 1952-53 से 1956-57 से संबंधित खाता वर्षों के दौरान मेयप्पा (प्रथम) के प्रबंधन के तहत थे, कि व्यक्तियों का संघ आय उत्पन्न करने के उद्देश्य से एक संयुक्त उद्यम में लगा हुआ था, कि "एकता उद्देश्य और निष्पक्षता" होने के कारण संघ के सदस्यों की ओर से आय अर्जित करना संघ का पूरी तरह से अंतिम उद्देश्य था। उच्च न्यायालय ने यह भी माना

कि वर्ष 1952-53 से 1954-55 के लिए आय के आंकलन के नोटिस से मेयप्पा (प्रथम) को वास्तव में आयकर अधिकारी के इरादे की सूचना मिली थी कि वह उन्हें संघ के मुख्य अधिकारी के रूप में मानेगा, और मूल्यांकन और पुनर्मूल्यांकन की कार्यवाही ठीक से शुरू की गई। तदनुसार, उच्च न्यायालय ने 3 अप्रैल, 1961 के आदेश के अनुसार मूल्यांकन वर्ष 1951-52 के संबंध में निर्धारिती के पक्ष में और बाद के पांच मूल्यांकन वर्षों के लिए निर्धारिती के खिलाफ पहले प्रश्न का उत्तर दिया। उच्च न्यायालय ने दूसरे प्रश्न के उत्तर में दर्ज किया कि आयकर अधिकारी द्वारा मेयप्पा (प्रथम) को "एमएम इपोह" का प्रमुख अधिकारी मानना उचित था।

21 नवंबर, 1961 को संविधान की धारा 226 के तहत मद्रास उच्च न्यायालय में पांच याचिकाएं आयकर अधिकारी को "व्यक्तियों के संघ एमएम इपोह" के खिलाफ निर्धारित कर के संबंध में की गई मांगों को लागू करने से रोकने के लिए निषेधाज्ञा की रिट के लिए दायर की गई। याचिकाओं के समर्थन में आग्रह किया गया कि भारतीय आयकर अधिनियम की धारा 3 ने आयकर अधिकारी को किसी संघ या उस संघ का गठन करने वाले व्यक्तियों के हाथों में व्यक्तियों के एक संघ की आय पर कर लगाने का आंकलन करने की मनमानी और अनियंत्रित शक्ति प्रदान की है, और उस आधार पर धारा 3 ने संविधान के अनुच्छेद 14 को ठेस पहुंचाई, और उस हद तक शून्य थी। हाईकोर्ट ने याचिकाएं खारिज कर दी

रिट याचिकाओं में उच्च न्यायालय द्वारा पारित आदेशों के खिलाफ, मेयप्पा (प्रथम) ने अपील की है। व्यक्तियों के संघ "एमएम इपोह" ने धारा 66 के संदर्भों के तहत उच्च न्यायालय द्वारा दर्ज आदेशों के खिलाफ अपील की है

आयकर अधिनियम की धारा 3 कर लगाने वाले प्राधिकारी को व्यक्तियों के संघ की सामूहिक रूप से, संघ के हाथों में या संघ के सदस्यों के हाथों में अलग-अलग शेयरों की आय पर कर लगाने का विकल्प प्रदान करती है। निर्धारिती के वकील का तर्क है कि अधिनियम कोई सिद्धांत निर्धारित नहीं करता है और विकल्प का उपयोग करने में आयकर अधिकारी को कोई मार्गदर्शन नहीं देता है: इसलिए अधिनियम आयकर अधिकारी को मूल्यांकन के लिए संघ या उसके सदस्यों का चयन करने के लिए मनमाना और अनियंत्रित अधिकार प्रदान करता है। अपनी इच्छा के अनुसार कर, और उस खाते पर कर की अलग-अलग दरों के अधीन व्यक्तियों को भेदभावपूर्ण ढंग से प्रशासित किया जा सकता है।

उस याचिका के समर्थन में वकील ने इस न्यायालय के फैसले सूरज मॉल मोहता एंड कंपनी बनाम ए वी विश्वनाथ शास्त्री और अन्य पर भरोसा किया लेकिन वह मामला निर्धारिती के लिए बहुत कम मददगार है। सूरज मॉल मोहता एंड कंपनी बनाम ए वी विश्वनाथ शास्त्री और अन्य में इस न्यायालय ने 1947 के आय कराधान (जांच आयोग) अधिनियम 30 की धारा-5 की उप-धारा (4) घोषित की और उस अधिनियम द्वारा निर्धारित

प्रक्रिया, जहां तक यह उस उप-धारा के तहत आगे बढ़ने वाले व्यक्तियों को प्रभावित करती है, भेदभावपूर्ण कानून के एक टुकड़े के रूप में अमान्य है और उस आधार पर भारत के संविधान के अनुच्छेद 14 के विरुद्ध ठेस पहुंचने वाला है। न्यायालय ने माना कि 1947 के अधिनियम 30 की धारा-5 की उप-धारा (4) उसी वर्ग के व्यक्तियों से संबंधित है जो भारतीय आयकर अधिनियम 1922 की धारा 34 के दायरे में आते हैं और जिसकी आय को उस धारा के तहत कार्यवाही करके कर के दायरे में लाया जा सकता है: न्यायालय के विचार में परिणाम यह था कि कुछ निर्धारिती जिन्होंने पूरी तरह से और सही मायने में सभी भौतिक तथ्यों का खुलासा करने में विफल होकर कर के भुगतान से चोरी की थी कर के निर्धारण के लिए आवश्यक मामलों को आयोग की पसंद पर 1947 के अधिनियम 30 के तहत निपटाया जा सकता है, हालांकि उन पर भारतीय आयकर अधिनियम की धारा 34 के तहत भी कार्रवाई की जा सकती है। 1947 के अधिनियम 30 के धारा 5(1) के तहत जांच के दौरान व्यक्तियों को आयकर चोरी करने वाले के रूप में पाया गया और आयकर अधिकारी द्वारा कर के भुगतान से बचने के लिए पाए गए व्यक्तियों में न्यायालय की दृष्टि में "सामान्य गुण और सामान्य विशेषताएं थीं", और चूंकि 1947 के अधिनियम 30 के तहत निर्धारित प्रक्रिया अधिक कठोर थी और निर्धारिती को अपील के मूल्यवान अधिकारों से वंचित कर दिया, दूसरी अपील और

पुनरीक्षण, 1947 के अधिनियम 30 की धारा 5(4) जिसके तहत किसी व्यक्ति को जांच आयोग के चुनाव के आधार पर भेदभावपूर्ण व्यवहार के लिए चुना जा सकता था, जो कानून के समक्ष समानता की गारंटी का उल्लंघन करने के कारण अमान्य था।

लेकिन यहां दो वैकल्पिक प्रक्रियाओं में से किसी एक को अपनाने से अधिक कठोर प्रक्रिया लागू करने या अपील और पुनरीक्षण के मूल्यवान अधिकारों से वंचित होने का कोई सवाल ही नहीं उठता है। मूल्यांकन की प्रक्रिया एक ही है चाहे आय का आंकलन संघ के हाथों किया जाए या संघ के प्रत्येक सदस्य के हिस्से का अलग-अलग मूल्यांकन किया जाए। राम कृष्ण डालमिया बनाम श्री न्यायमूर्ति एस आर तेंदुलकर और अन्य में एस.आर. दास, सीजे, ने पृष्ठ 299 पर अवलोकन किया:

"वैधता या अन्यथा के प्रश्न का निर्धारण करते समय..... न्यायालय कानून को केवल इसलिए रद्द नहीं करेगा क्योंकि उसके सामने कोई वर्गीकरण नहीं दिखता है या क्योंकि सरकार को विवेकाधिकार दिया गया है। चयन या वर्गीकरण करें, लेकिन यह जांचने और सुनिश्चित करने के लिए आगे बढ़ें कि क्या कानून ने विवेक या वर्गीकरण के अभ्यास के मार्गदर्शन के लिए कोई सिद्धांत या नीति

निर्धारित की है। इस तरह की जांच के बाद, यदि अदालत चयन या वर्गीकरण के मामले में सरकार द्वारा विवेक के प्रयोग को निर्देशित करने के लिए कोई सिद्धांत या नीति निर्धारित नहीं करती है, तो अदालत इस आधार पर क़ानून को रद्द कर देगी कि क़ानून मनमाने ढंग से प्रत्यायोजन का प्रावधान करता है। और सरकार को अनियंत्रित शक्ति प्रदान शक्ति प्रदान करता है कि वह समान स्थिति वाले व्यक्तियों या चीज़ों के बीच भेदभाव करने में सक्षम हो सके और इसलिए, भेदभाव क़ानून में ही अंतर्निहित है।"

ज्योति प्रसाद बनाम केंद्र शासित प्रदेश दिल्ली के प्रशासक में इस न्यायालय ने देखा कि जहां विधानमंडल नीति निर्धारित करता है और नियम या कार्रवाई की दिशा को इंगित करता है जिसे प्राधिकरण का मार्गदर्शन करना चाहिए, जब तक अनुच्छेद 14 का उल्लंघन नहीं होता है कि नियम या नीति में समान स्थिति वाले व्यक्तियों या चीज़ों पर लागू होने के लिए अलग-अलग मानदंड न बताए गए हों। हालाँकि समान सुरक्षा की गारंटी का अनुपालन करने के लिए विधानमंडल के लिए यह आवश्यक नहीं है कि मार्गदर्शन के नियम स्पष्ट शब्दों में निर्धारित किए जाएं। इस

तरह का मार्गदर्शन निम्नलिखित से प्राप्त किया जा सकता है या प्रदान किया जा सकता है (ए) आसपास की परिस्थितियों के आलोक में पढी गई प्रस्तावना जिसके कारण कानून की आवश्यकता हुई, जाने-माने तथ्यों के साथ लिया गया, जिसके बारे में न्यायालय न्यायिक नोटिस ले सकता है या जिसके बारे में साक्ष्य हलफनामे के रूप में उसे अवगत कराया गया है, (बी) या यहां तक कि अधिनियम की नीति और उद्देश्य से भी, जो अनुरूप या तुलनीय स्थितियों पर लागू अन्य ऑपरेटिव प्रावधानों से या आम तौर पर अधिनियम द्वारा प्राप्त की जाने वाली वस्तु से एकत्र किया जा सकता है।

यह सच है कि आयकर अधिनियम की धारा 3 संघ द्वारा अर्जित आय पर कर लगाने के लिए संघ या सदस्यों को व्यक्तिगत रूप से संस्थाओं के रूप में चुनने में आयकर अधिकारी के मार्गदर्शन के लिए स्पष्ट रूप से कोई नीति निर्धारित नहीं करती है। मार्गदर्शन अभी भी अधिनियम के अन्य प्रावधानों, इसकी योजना, नीति और उद्देश्य और आसपास की परिस्थितियों से प्राप्त किया जा सकता है जिसके कारण कानून की आवश्यकता हुई। इस बात पर विचार करते समय कि क्या नीति या सिद्धांतों का खुलासा किया गया है, अधिनियम की योजना पर ध्यान दिया जाना चाहिए। 1922 के अधिनियम के तहत आयकर अधिकारी को एक सामान्य नोटिस जारी करने की आवश्यकता होती है जिसमें उन सभी

व्यक्तियों को आय का रिटर्न जमा करने के लिए बुलाया जाता है जिनकी पिछले वर्ष के दौरान कुल आय कर के दायरे में नहीं आने वाले न्यूनतम से अधिक है। आयकर अधिकारी एक व्यक्तिगत नोटिस भी दे सकता है, जिसमें उस व्यक्ति को आय का रिटर्न जमा करने के लिए कहा जा सकता है, जिसकी आय आयकर अधिकारी की राय में कर के लिए उत्तरदायी है। मुख्य रूप से आय का रिटर्न एक संघ द्वारा किया जाएगा, जहां संघ ने आय अर्जित की है, और आयकर अधिकारी भी संघ को अपनी आय का रिटर्न जमा करने के लिए कहेंगे, और आमतौर पर इस तरह के रिटर्न पर कर का आंकलन करने के लिए आगे बढ़ेंगे। लेकिन विभिन्न कारणों से, संघ की आय का आंकलन संभव नहीं हो सकता है या ऐसे आंकलन से कर की चोरी हो सकती है। यह आयकर अधिकारी के लिए खुला होगा कि वह व्यक्तिगत सदस्यों को उनके द्वारा प्राप्त शेयरों का आंकलन करे। आयकर अधिकारी का कर्तव्य सार्वजनिक राजस्व के हित में अधिनियम के प्रावधानों को लागू करना और राज्य को वैध रूप से देय कर की चोरी या पलायन को रोकना है। यद्यपि एक कार्यकारी अधिकारी अधिनियम के प्रशासन में लगा हुआ है, आयकर अधिकारी का कार्य मौलिक रूप से अर्ध-न्यायिक है। संघ की आय को सामूहिक रूप से या संघ के सदस्यों के शेयरों को अलग से कर के दायरे में लाने का आयकर अधिकारी का निर्णय अंतिम नहीं है, यह अपीलीय सहायक आयुक्त और न्यायाधिकरण के समक्ष

अपील के अधीन है। आयकर आयुक्त, उत्तर प्रदेश, लखनऊ बनाम कानपुर कोयला सिंडिकेट में इस न्यायालय द्वारा यह माना गया कि अपीलीय न्यायाधिकरण के पास धारा 33(4) के तहत व्यक्तियों के एक संघ पर किए गए मूल्यांकन को रद्द करने और आयकर अधिकारी को सदस्यों का व्यक्तिगत रूप से मूल्यांकन करने या सदस्यों पर पहले से ही किए गए मूल्यांकन में संशोधन करने का निर्देश देने के लिए पर्याप्त शक्ति है। इस शक्ति का प्रयोग अपने स्वभाव से ही मनमाने ढंग से नहीं बल्कि न्यायिक विचारों द्वारा शासित होने पर किया जाता है। आय कर का आंकलन करने की कार्यवाही में आयकर अधिकारी द्वारा प्रयोग किए गए अधिकार की प्रकृति, और राज्य के कारण वैध रूप से कर का भुगतान करने के दायित्व से बचने या चोरी को रोकने के लिए उसका कर्तव्य, हमारे निर्णय में, सिद्धांतों की पर्याप्त व्याख्या और आयकर अधिकारी के मार्गदर्शन के लिए नीति का गठन करता है।

अपीलकर्ताओं के वकील ने तर्क दिया कि आयकर अधिनियम की धारा 23-ए, जैसा कि इसे 1930 के अधिनियम 21 द्वारा शामिल किया गया था, अपने विकल्प का प्रयोग करने में आयकर अधिकारी के मार्गदर्शन के लिए कुछ सिद्धांत निर्धारित करती है, लेकिन चूंकि विधानमंडल ने 1939 के अधिनियम 7 द्वारा उस प्रावधान को निरस्त कर दिया है कि संघ या व्यक्तिगत सदस्यों की आय का चयन करने का अधिकार आयकर अधिकारी

को दिया गया है। इस तर्क की सराहना करने के लिए विधायी इतिहास को कुछ विस्तार से बताना आवश्यक है। भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 के तहत, जैसा कि मूल रूप से अधिनियमित किया गया था, व्यक्तियों या व्यक्तियों का एक संघ एक इकाई नहीं था जिसकी आय पर कर लगाया गया था। 1924 के 11 तक धारा 3 में "व्यक्तियों का संघ" जोड़ा गया था और एक इकाई जिसकी आय पर आयकर अधिनियम के तहत कर लगाया जाता है, लेकिन अधिनियम में संशोधन किया गया है, इसमें संघ के व्यक्तियों द्वारा अर्जित आय के दोहरे कराधान के खिलाफ कोई वैधानिक सुरक्षा नहीं है। अधिनियम की धारा 14(1) (जैसा कि तब था) जिसका उद्देश्य एक ही आय पर दोहरे कराधान से बचाना था, एक हिंदू संयुक्त परिवार की आय पर, शेयरधारक को लाभांश के रूप में वितरित कंपनी की आय पर लागू होता था, और एक फर्म की आय के मुनाफे का मूल्यांकन उसके हाथों में किया गया था। विधानमंडल ने 1930 के अधिनियम 22 द्वारा धारा 14 में संशोधन किया, धारा 14 की उप-धारा 2 के खंड (सी) को संशोधित करके दोष का निवारण किया गया और यह प्रावधान किया गया है कि "कोई भी राशि जो उसे (निर्धारिती) हिंदू संयुक्त परिवार, कंपनी या फर्म के अलावा व्यक्तियों के एक संघ के लाभ या लाभ के अपने हिस्से के रूप में प्राप्त हुई है, जहां ऐसे लाभ या लाभ का मूल्यांकन किया गया है आयकर के अधीन" कर के अधीन नहीं होगा। विधानमंडल ने 1930 का

अधिनियम 21 भी अधिनियमित किया जिसने आयकर अधिनियम में कई संशोधन किए। इसमें फर्मों के पंजीकरण का प्रावधान किया गया और 23 ए जोड़ा, जो प्रदान करता है:

"(1) जहां आयकर अधिकारी इस बात से संतुष्ट है कि हिंदू संयुक्त परिवार या कंपनी के अलावा कोई व्यवसाय करने वाली कोई फर्म या व्यक्तियों का अन्य संघ उसके एक सदस्य के नियंत्रण में है, और ऐसी फर्म या संघ के पास है किसी सदस्य के कर की देनदारी से बचने या उसे कम करने के उद्देश्य से बनाया गया है या इस्तेमाल किया जा रहा है, तो वह सहायक आयुक्त की पूर्व मंजूरी के साथ एक आदेश पारित कर सकता है कि फर्म या संघ द्वारा आयकर के रूप में देय राशि नहीं दी जाएगी। निर्धारित किया जाएगा, और उसके बाद फर्म या संघ के मुनाफे और लाभ में प्रत्येक सदस्य का हिस्सा उसके मूल्यांकन के उद्देश्य से उसकी कुल आय में शामिल किया जाएगा।"

कंपनियों के संबंध में एक समान प्रावधान धारा 23 ए की उप-धारा (2) में भी शामिल किया गया था। मोटे तौर पर, संशोधित प्रावधान द्वारा

आयकर अधिकारी को कराधान के प्रयोजन के लिए अलग संस्थाओं के रूप में व्यवहार करने का विवेक दिया गया था, व्यक्तियों ने व्यवसाय करने वाले किसी भी संघ का गठन किया था, जिसमें से केवल एक सदस्य अपने कृत्यों द्वारा संघ को बाध्य करने के लिए सक्षम था, और कुछ शर्तों में किसी कंपनी के सदस्यों को अलग-अलग संस्थाओं के रूप में मानने का विवेक आयकर अधिकारी दिया गया। लेकिन 1930 के अधिनियम 21 द्वारा अधिनियमित धारा 23 ए(1) केवल फर्मों और व्यक्तियों के संघ पर लागू होती है यदि प्रबंधन एक व्यक्ति के हाथों में था: यह उन मामलों पर लागू नहीं होता जहां प्रबंधन एक से अधिक व्यक्तियों के हाथों में था, भले ही इसका गठन उसके किसी सदस्य के कर दायित्व से बचने या उसे कम करने के उद्देश्य से किया गया हो। 1939 के अधिनियम 7 द्वारा अभिव्यक्ति "व्यक्तियों के संघ" को "व्यक्तियों के संघ" के स्थान पर प्रतिस्थापित कर दिया गया; धारा 23 ए(1) को हटा दिया गया था; और उप-धारा (5) को धारा 23 में जोड़ा गया। धारा 23 की उपधारा (5) ने पंजीकृत या अपंजीकृत फर्म की आय पर कर लगाने के लिए तंत्र निर्धारित किया। यदि फर्म पंजीकृत थी, तो प्रत्येक भागीदार के हिस्से को उसकी अन्य आय के साथ अलग से ध्यान में रखा जाना था और कर के दायरे में लाया जाना था। यदि यह एक अपंजीकृत फर्म थी, तो फर्म की आय को कर के दायरे में लाया गया था, जब तक कि आयकर अधिकारी की राय यह न हो कि

सुपर-टैक्स सहित कर की सही राशि, यदि कोई हो, लागू प्रक्रिया के तहत भागीदारों द्वारा देय है। यदि फर्म का मूल्यांकन अपंजीकृत फर्म के रूप में किया जाता है, तो पंजीकृत फर्म को देय राशि फर्म और भागीदारों द्वारा देय कुल राशि से अधिक होगी। अपंजीकृत फर्मों के संबंध में एक व्यावहारिक योजना जिसका उद्देश्य कर की चोरी को रोकना था, को 23(5)(बी) में अधिनियमित करके तैयार किया गया था।

धारा 23 ए(1) के निरसन के बाद जैसा कि 1930 के अधिनियम 21 द्वारा पेश किया गया था, आयकर अधिकारी को विवेकाधिकार प्रदान करने वाला कोई समान प्रावधान नहीं है जो कि धारा 23(5)(बी) की शर्तों द्वारा निर्धारित है, जो अपंजीकृत फर्मों की आय के संबंध में स्पष्ट रूप से अधिनियमित किया गया था। लेकिन यह अनुमान नहीं लगाया जा सकता है कि इसका उद्देश्य व्यक्तिगत सदस्यों के हाथों व्यक्तियों के एक संघ की आय पर कर लगाने के लिए आयकर अधिकारी के विवेक को सामूहिक रूप से, मनमाना या निरंकुश बनाना था। धारा 23 ए(1) के निरसन से आयकर अधिकारी की शक्ति की आवश्यक प्रकृति में कोई बदलाव नहीं किया गया। वह सार्वजनिक राजस्व के लाभ के लिए अधिनियम को प्रशासित करने के कर्तव्य के तहत पहले की तरह बने रहे, लेकिन उनकी शक्तियों का प्रयोग न्यायिक रूप से किया जाना था और एक ही आय पर दोहरे कराधान से बचा जाना था।

विधायी प्रावधानों के इस सारांश से पता चलता है कि प्रासंगिक प्रावधान कर चोरी के खिलाफ यह सुनिश्चित करते हुए बनाए गए थे कि एक ही आय पर एक से अधिक बार शुल्क नहीं लगाया जाएगा।

अधिनियम की नीति और उद्देश्य को "समान या तुलनीय स्थितियों पर लागू अन्य ऑपरेटिव प्रावधानों से एकत्र किया जा सकता है: ज्योति प्रसाद बनाम प्रशासक, केंद्र शासित प्रदेश दिल्ली, पृष्ठ 139, और इसमें कोई संदेह नहीं है कि एक अपंजीकृत फर्म और व्यक्तियों का एक संघ काफी हद तक समान हैं। यदि आय व्यक्तियों के संघ द्वारा अर्जित की जाती है, तो आम तौर पर धारा 22 के तहत संघ से रिटर्न बनाया जाएगा या मांगा जाएगा और संघ की आय को कर के दायरे में लाया जाएगा। यदि आयकर अधिकारी को यह प्रतीत होता है कि व्यक्तियों के संघ पर कर लगाने से कर की चोरी हो सकती है या कर देनदारी से छुटकारा मिल सकता है, तो उसे व्यक्तिगत सदस्यों पर कर लगाने का विवेक दिया जाता है: लेकिन विवेक का प्रयोग न्यायिक रूप से किया जाना चाहिए न कि मनमाने ढंग से, और इसका अभ्यास न्यायिक कार्यों का प्रयोग करने वाले वरिष्ठ अधिकारियों द्वारा सुधार करने में सक्षम है।

इसलिए यह नहीं कहा जा सकता है कि संघ की आय पर कर लगाने के उद्देश्य से व्यक्तियों के संघ या उसके व्यक्तिगत सदस्यों का चयन करने के लिए आयकर अधिकारी में निवेश प्राधिकारी द्वारा, व्यक्तियों के बीच

कानून के समक्ष समानता से इनकार किया जाता है। इसी तरह संविधान के अनुच्छेद 14 की धारा 3 के अर्थ में जहां तक यह आयकर अधिकारी को संस्था की शून्य आय के संबंध में कर निर्धारण के लिए व्यक्तियों के संघ या उसके सदस्यों में से किसी एक का चयन करने की शक्ति प्रदान करता है। इसलिए 1966 की अपील संख्या 1103 -1107 विफल होनी चाहिए

आयकर अधिनियम के तहत अपने सलाहकार क्षेत्राधिकार के प्रयोग में उच्च न्यायालय द्वारा पारित आदेश से उत्पन्न अपीलों के समूह में, निर्धारिती के वकील ने आग्रह किया कि वास्तव में कोई संघ नहीं थी; चेट्टियप्पा के हर समय नाबालिग होने के कारण कानूनन ऐसी कोई संस्था नहीं हो सकती जिसकी आय पर कर लगाया जा सके, और किसी भी स्थिति में यह साबित करने के लिए कोई सबूत नहीं था कि चेट्टियप्पा की ओर से किसी ने भी इसके गठन के लिए सहमति दी थी।

अभिप्राय (अर्थ) "व्यक्ति" को भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 2(9) में परिभाषित किया गया है और "एक हिंदू संयुक्त परिवार और एक स्थानीय प्राधिकारी" शामिल हैं। परिभाषा समावेशी है और अभिव्यक्ति "व्यक्ति" का अर्थ सुनिश्चित करने के लिए उचित रूप से सामान्य खंड अधिनियम का सहारा लिया जा सकता है। सामान्य खंड अधिनियम के धारा 3 के खंड (42) में एक "व्यक्ति" को किसी भी कंपनी, संघ या व्यक्तियों के निकाय के रूप में परिभाषित किया गया है, चाहे वह निगमित

हो या नहीं, और सामान्य खंड अधिनियम में समावेशी परिभाषा आयकर अधिनियम के तहत भी लागू होगी। इसलिए एक फर्म आयकर अधिनियम के अर्थ के अंतर्गत एक "व्यक्ति" है, और एक फर्म और एक व्यक्ति या व्यक्तियों का समूह भारतीय आयकर अधिनियम की धारा के अर्थ के अंतर्गत व्यक्तियों के एक संघ से हो सकता है।

अधिनियम में ऐसा कुछ भी नहीं है जो इंगित करता हो कि कोई नाबालिग अधिनियम के प्रयोजनों के लिए किसी व्यक्ति संघ का सदस्य नहीं बन सकता है। आयकर आयुक्त, बॉम्बे बनाम लक्ष्मीदास और अन्य [1937] आईटीआर 584 में यह माना गया कि यह तथ्य कि व्यक्तियों में से एक नाबालिग था, संघ के अस्तित्व को प्रभावित नहीं करता है, यदि वास्तव में, करदाता लाभ के उद्देश्य से एक साथ जुड़े थे। आयकर आयुक्त, बॉम्बे बनाम श्रीमती इंदिरा बालकृष्ण में यह माना गया कि "कार्य "सहयोगी" का अर्थ है... 'सामान्य उद्देश्य में शामिल होना, या किसी कार्य में शामिल होना'। इसलिए, व्यक्तियों का एक संघ ऐसा होना चाहिए जिसमें दो या दो से अधिक व्यक्ति एक सामान्य उद्देश्य में शामिल हों या सामान्य कार्यवाही, और जैसा कि ये शब्द उस खंड में आते हैं जो आय पर कर लगाता है, संघ एक ऐसा संगठन होना चाहिए जिसका उद्देश्य आय, लाभ या लाभ उत्पन्न करना है।

हमारे सामने मौजूद मामले में, यह साबित करने के लिए प्रचुर सामग्री है कि मेयप्पा (प्रथम), उनके नाबालिग बेटे चेट्टियप्पा और एमएसएमएम फर्म ने 1952-53 से 1956-57 के वर्षों में एक संघ बनाई थी। प्रासंगिक तथ्य की समीक्षा करने के लिए: "एमएम इपोह संपत्तियां" जो 1940 में विभाजन के समय मेयप्पा (प्रथम) को आवंटित की गई थीं, चेट्टियप्पा के जन्म पर एक सहदायिक संपत्ति बन गई, और यह सामान्य आधार है कि चेट्टियप्पा ने आय में हिस्सा हासिल किया जो मेयप्पा (प्रथम) को एमएसएमएम फर्म से प्राप्त हुआ था: "एमएम इपोह संपत्तियों" का उपयोग एक व्यापारिक उद्यम में किया गया था और एमएसएमएम फर्म द्वारा प्रबंधित किया गया था: बिक्री एजेंसी एमएसएमएम फर्म और "एमएम इपोह" के बीच आम (सामान्य) थी: स्टॉक और व्यय एमएम इपोह फर्म को अलग से निर्धारित नहीं किया गया था और एमएम इपोह संपत्तियों और एमएसएमएम फर्म लेनदेन के प्रबंधन के लिए खाते की सामान्य पुस्तकें बनाए रखी गई थीं।

अलागम्मल -चेट्टियप्पा की माँ -ने चेट्टियप्पा के संरक्षक के रूप में 13 अप्रैल, 1950 को विभाजन का कार्य निष्पादित किया था। विलेख के द्वारा उसने संपत्ति में चेट्टियप्पा का हिस्सा प्राप्त करना स्वीकार किया। अधिकरण ने पाया कि प्रबंधन "एमएम इपोह" की ओर से एमएसएमएम

फर्म को सौंपा गया था, और प्रबंधन सौंपने में अलागम्माल ने अपनी सहमति दी होगी। मामले के विवरण के पैराग्राफ 11 में, अधिकरण ने कहा:

"संपदा की अखंडता और प्रबंधन पूरी अवधि के दौरान निर्बाध रूप से जारी रहा है, केवल समय-समय पर विभिन्न सदस्यों द्वारा इसकी हिस्सेदारी में बदलाव किया गया है। आवश्यक इच्छा केवल बहुत स्पष्ट है; उचित प्रबंधन के लिए प्रबंधन की जिम्मेदारी एमएसएमएम फर्म को सौंपी गई है।" प्रबंधन का तात्पर्य एक पूर्व समझौते से है जिसके लिए नाबालिग के अभिभावक ने भी अपनी सहमति दी होगी।"

ये टिप्पणियाँ 1951-52 से 1956-57 तक की छह वर्षों की संपूर्ण अवधि से संबंधित हैं। उच्च न्यायालय के विचार में 13 अप्रैल, 1950 को मेयप्पा (प्रथम) और चेट्टियप्पा के बीच संयुक्त हिंदू परिवार की स्थिति का विभाजन सहदायिकों के बीच किसी आपसी समझौते के परिणामस्वरूप नहीं, बल्कि मेयप्पा (प्रथम) द्वारा उसकी शक्ति प्रयोग के रूप में किया गया था। हिंदू कानून के तहत ऐसा करने की उनकी शक्ति के बारे में, और "केवल इस बात से कि नाबालिग बेटे चेट्टियप्पा का हिस्सा सम्पतियों के

सीमांकन द्वारा अलग नहीं किया गया था, इस निष्कर्ष पर नहीं पहुंचा जा सका कि मयप्पा (प्रथम) और चेट्टियप्पा इसके सदस्य बने रहेंगे व्यक्तियों का एक संघ में नाबालिग के पास व्यक्त करने के लिए अपनी कोई इच्छा नहीं थी और तथ्य यह है कि विभाजन के समय नाबालिग का प्रतिनिधित्व उसके पिता द्वारा किया गया था और इससे अधिक कुछ नहीं, इसका मतलब यह नहीं लिया जा सकता है कि उसकी अभिभावक के रूप में माँ ने उसकी ओर से कोई इच्छा व्यक्त की थी।" उच्च न्यायालय के विचार में "व्यक्तियों का एक संघ बनाने के लिए कानून में लागू करने योग्य कोई समझौता आवश्यक नहीं था": लेकिन यह "यह कहने के समान बात नहीं है कि एक समझौते - व्यक्त या निहित - का अनुमान लगाया जा सकता है, जहां किसी का भी संभवतः अस्तित्व नहीं हो सकता।" उच्च न्यायालय ने राजस्व की ओर से उठाए गए इस तर्क को खारिज कर दिया कि पिता ने 1951-52 में संघ बनाने में नाबालिग के संरक्षक के रूप में कार्य किया होगा। उच्च न्यायालय ने हालांकि माना कि वर्ष 1952-53 में और उसके बाद के वर्षों में व्यक्तियों का एक संघ बनाया गया और मेयप्पा (प्रथम) अपनी और चेट्टियप्पा की ओर से उस संघ में शामिल हो गए। निर्धारिती के वकील का तर्क है कि एक बार उच्च न्यायालय इस निष्कर्ष पर पहुंचा कि वर्ष 1951-52 में व्यक्तियों का कोई संघ नहीं था, इस निष्कर्ष पर नहीं पहुंचा जा सका कि बाद के वर्षों में व्यक्तियों का एक संघ अस्तित्व में था,

यह दिखाने के लिए सकारात्मक साक्ष्य के अभाव में नहीं पहुंचा जा सका कि वर्ष 1951-52 की समाप्ति के बाद व्यक्तियों का एक संघ वास्तव में बना था।

इन अपीलों में हमें इस बात पर विचार करने के लिए नहीं कहा गया है कि क्या उच्च न्यायालय के विद्वान न्यायाधीश उस दृष्टिकोण में सही थे जो मूल्यांकन वर्ष 1951-52 से संबंधित है। हमें केवल इस पर विचार करने के लिए कहा गया है कि क्या अधिकरण का निष्कर्ष कि वास्तव में वर्ष 1952-53 और उसके बाद के वर्षों में व्यक्तियों का एक संघ अस्तित्व में था, किसी सबूत पर आधारित था। हमारे फैसले में जो तथ्य स्पष्ट रूप से साबित हुए हैं, उनसे पता चलता है कि 1952-53 और उसके बाद के वर्षों में ऐसा कोई संबंध था। तीन विभाजनों के अनुसार मालिकों के शेयरों की सीमा के अनुसार कोई विभाजन नहीं किया गया था, केवल मालिक की आय में शेयरों को खाते की किताबों में दर्ज किया गया था। संपत्तियों का सामान्य प्रबंधन था, और यहां तक कि एक सामान्य बिक्री एजेंसी भी थी। अलागम्मल ने विभाजन के कार्यों में चेट्टियप्पा के संरक्षक के रूप में कार्य किया था। अधिकरण ने अनुमान लगाया कि अलागम्मल ने चेट्टियप्पा की ओर से संघ के गठन और प्रबंधन की जिम्मेदारी से संबंधित विभिन्न लेनदेन में सहमति दी होगी। यह सच है कि यह निष्कर्ष वर्ष 1951-52 से भी संबंधित है, और उच्च न्यायालय उस निष्कर्ष से असहमत है क्योंकि

यह वर्ष 1951-52 से संबंधित है। लेकिन इस आधार पर आगामी वर्षों के संबंध में अधिकरण के निष्कर्ष को खारिज नहीं किया जा सकता। जिस संघ ने वर्ष 1952-53 और उसके बाद आय अर्जित की है वह 1951-52 के संघ से भिन्न संघ है। 1951 में चोकलिंगम ने "एमएम इपोह की संपत्तियों" में हिस्सेदारी की मांग की थी और उन्हें आधा हिस्सा दिया गया था। संपत्तियों में मेयप्पा (प्रथम) और चेट्टियप्पा के शेयर कम कर दिए गए, और उसके बाद "एमएम इपोह की संपत्तियों" में स्वामित्व और इसकी गतिविधियां मेयप्पा (प्रथम), एमएसएमएम फर्म और चेट्टियप्पा द्वारा गठित एक संघ में निहित हो गईं। यह सामान्य बात है कि "एमएम इपोह" एक व्यापारिक उद्यम था और इसका प्रबंधन प्रासंगिक वर्षों में एमएसएमएम फर्म को सौंपा गया था।

एक वर्ष में मूल्यांकन के लिए कार्यवाही में किसी तथ्य या कानून के प्रश्न पर निर्णय लेने के लिए रेस ज्यूडिकाटा (पूर्व न्याय) का सिद्धांत दूसरे वर्ष के लिए बाध्यकारी नहीं होता है। मूल्यांकन और पाए गए तथ्य केवल मूल्यांकन के वर्ष में ही निर्णायक होते हैं: तथ्य के प्रश्नों पर निष्कर्ष बाद के वर्षों में अच्छे और ठोस साक्ष्य हो सकते हैं, जब वही प्रश्न किसी अन्य वर्ष में निर्धारित किया जाना हो, वे बाध्यकारी और निर्णायक नहीं होते हैं। उच्च न्यायालय द्वारा दर्ज निष्कर्ष कि वर्ष 1951-52 में एमएम इपोह संपत्तियों से आय अर्जित करने के लिए मेयप्पा (प्रथम) और चेट्टियप्पा

द्वारा गठित व्यक्तियों का कोई संघ नहीं था, वर्तमान मामले में अधिकरण के निष्कर्ष पर कोई प्रभाव नहीं पड़ेगा कि वर्ष 1952-53 और उसके बाद के वर्षों में ऐसी संस्था अस्तित्व में थी। यह फिर से याद रखना चाहिए कि 1952-53 और उसके बाद के वर्षों में व्यापार करने वाले व्यक्तियों का संघ 1951-52 के संघ से भिन्न संघ था। "एमएम इपोह संपत्तियों" में मेयप्पा (प्रथम) और चेट्टियप्पा के शेयरों में कमी के बाद एमएसएमएम फर्म को संपत्तियों के प्रबंधन को सौंपने के लिए एक नई व्यवस्था आवश्यक थी और अधिकरण के निष्कर्षों के अनुसार, अलागम्माल ने उस व्यवस्था के लिए चेट्टियप्पा की ओर से अपनी सहमति व्यक्त की।

निर्धारिती के वकील ने तर्क दिया कि यह निष्कर्ष कि अलागम्माल ने चेट्टियप्पा की ओर से एक संघ बनाने के लिए सहमति दी थी, रिकॉर्ड पर किसी भी सबूत द्वारा समर्थित नहीं था। लेकिन "एमएम इपोह संपत्तियों" में शेयरों के पुनः समायोजन से लेकर, एमएसएमएम फर्म के लाभों के लिए चेट्टियप्पा का प्रवेश और "एमएम इपोह संपत्तियों" के प्रबंधन से लेकर एमएसएमएम फर्म के साथ एक आम (सामान्य) बिक्री एजेंसी के साथ बने रहने और निष्पादन तक अलागम्माल द्वारा विभाजन के विलेख से, उचित रूप से यह अनुमान लगाया जा सकता है कि चेट्टियप्पा के संरक्षक के रूप में कार्य करने वाले एक व्यक्ति ने संघ बनाने में सहमति व्यक्त की थी और ऐसा सहमत व्यक्ति अलागम्माल था। अधिकरण द्वारा दर्ज किया गया

निष्कर्ष तथ्यपरक है, और उच्च न्यायालय के समक्ष सवाल उठाने योग्य नहीं है। यह भी ध्यान रखना उचित है कि अलागम्माल ने वर्ष 1952-53 के लिए संघ के गठन में चेट्टियप्पा की ओर से काम किया था, इस निष्कर्ष को कभी चुनौती नहीं दी गई थी और धारा 66(1) के तहत अधिकरण में एक आवेदन में इसे प्रश्न का विषय बनाने की मांग नहीं की गई थी और उस संबंध में कोई प्रश्न उच्च न्यायालय को नहीं भेजा गया था। यह सच है कि उच्च न्यायालय का विचार था कि 1952-53 से 1956-57 के वर्षों में मेयप्पा (प्रथम) ने संघ के गठन में चेट्टियप्पा की ओर से कार्य किया था, लेकिन उच्च न्यायालय आयकर अधिनियम की धारा 66 के तहत एक संदर्भ में अधिकरण द्वारा दर्ज किए गए तथ्य के निष्कर्ष को बाधित करने और किसी अन्य निष्कर्ष पर पहुंचने में अक्षम था ।

दूसरे प्रश्न पर जिसका उत्तर उच्च न्यायालय ने दिया है, अधिकरण ने मामले का विवरण प्रस्तुत करने से इनकार कर दिया, क्योंकि उनके विचार में यह उनके आदेश से उत्पन्न नहीं हुआ था। उन्होंने बताया कि अपील के ज्ञापन में इसके समर्थन में एक आधार लिया गया था, लेकिन चूंकि इसे अपीलीय सहायक आयुक्त के समक्ष नहीं रखा गया था, इसलिए उन्होंने इस पर विचार नहीं किया। उच्च न्यायालय ने कहा कि अधिकरण इस प्रश्न से निपटने के लिए बाध्य है, भले ही यह अपीलीय सहायक आयुक्त के समक्ष व्यथित (उद्धीपित) हो। यह मानते हुए भी कि दूसरा प्रश्न उचित रूप में

और जिस तरीके से उच्च न्यायालय द्वारा उठाया गया था, प्रश्न का उत्तर पाए गए तथ्यों पर, निर्धारिती के विरुद्ध होना चाहिए। निर्धारिती के वकील ने तर्क दिया कि ऐसी कोई सामग्री नहीं थी जिसके आधार पर अधिकरण यह कह सके कि मेयप्पा (प्रथम) "एमएम इपोह" के प्रमुख अधिकारी थे, और चूंकि आयकर अधिकारी ने मेयप्पा (प्रथम) के बरताव के लिए नोटिस जारी करने से पहले कोई पूछताछ नहीं की थी। "एमएम इपोह" के प्रमुख अधिकारी थे। मूल्यांकन की कार्यवाही के उद्देश्य से मेयप्पा (प्रथम) के साथ ऐसा व्यवहार नहीं किया जा सकता । धारा 22(2) के तहत, आयकर अधिकारी, यदि उसकी राय में किसी व्यक्ति की आय आयकर के लिए उत्तरदायी है, तो उसे एक नोटिस भेजकर निर्धारित फॉर्म में रिटर्न प्रस्तुत करने की आवश्यकता हो सकती है। धारा 34 के तहत नोटिस पुनर्मूल्यांकन के लिए सभी या कोई भी आवश्यकताएं शामिल होनी चाहिए जिन्हें धारा 22 की उप-धारा (2) के तहत नोटिस में शामिल किया जा सकता है। ऐसा नोटिस आयकर अधिनियम की धारा 63(2) के तहत व्यक्तियों के एक संघ के प्रमुख अधिकारी द्वारा दिया जा सकता है। धारा 2(12) में परिभाषा के तहत एक "प्रधान अधिकारी" - उन हिस्सों को छोड़ देना जो महत्वपूर्ण नहीं हैं - "किसी भी संघ के संदर्भ में उपयोग किया जाता है - (ए) (बी) प्राधिकरण, कंपनी, निकाय या संघ से जुड़ा कोई भी व्यक्ति जिस पर आयकर अधिकारी ने उसे अपना मुख्य अधिकारी मानने के इरादे का

नोटिस दिया है;" आयकर अधिकारी कराईकुडी ने "संघ एमएम इपोह की आय का आंकलन इसके प्रमुख अधिकारी एमएसएमएम, मेयप्पा चेट्टियार द्वारा किया।" कार्यवाही की नियमितता के बारे में आयकर अधिकारी के समक्ष कभी कोई आपत्ति नहीं उठाई गई और आयकर अधिकारी ने पाया कि मेयप्पा (प्रथम) संघ के प्रमुख अधिकारी थे। अपीलीय सहायक आयुक्त के समक्ष भी यह तर्क नहीं दिया गया कि मेयप्पा (प्रथम) प्रमुख अधिकारी नहीं थे। पहली बार उस आधार को अधिकरण के समक्ष लाया गया। मेयप्पा (आई) को दिए गए नोटिस इस न्यायालय में उपयोग के लिए तैयार किए गए रिकॉर्ड में मुद्रित नहीं हैं। वर्ष 1952-53 और उसके बाद के वर्षों के मूल्यांकन आदेशों में यह दर्ज है कि "एमएम इपोह" की आय पर कर लगाने के लिए कार्रवाई की गई थी, और नोटिस के जवाब में प्रमुख अधिकारी मेयप्पा (प्रथम) ने रिटर्न दाखिल किया था। निर्धारिती ने धारा 66(2) के तहत अधिकरण द्वारा संदर्भित प्रश्न की उच्च न्यायालय के समक्ष सुनवाई के दौरान एक आवेदन प्रस्तुत किया। उच्च न्यायालय ने उस आवेदन को स्वीकार कर लिया और उठाए जाने वाले प्रश्न पर मामले का औपचारिक विवरण मांगे बिना, पक्षों को सुना। यह उचित रूप से माना जा सकता है कि निर्धारिती इस आधार पर मामले पर बहस करने के लिए तैयार था कि आयकर अधिकारी के आदेशों में दिए गए बयान सही थे। इन परिस्थितियों में यह माना जाना चाहिए कि आयकर अधिकारी ने संघ से

जुड़े एक व्यक्ति को उसके प्रमुख अधिकारी के रूप में मानने के अपने इरादे का नोटिस दिया था। आयकर अधिकारी ने संघ की आय का आंकलन किया जैसा कि इसके प्रमुख अधिकारी मेयप्पा (प्रथम) ने दर्शाया था। हमारे निर्णय में, अधिनियम में ऐसा कुछ भी नहीं है जो निर्धारिती के वकील के इस तर्क का समर्थन करता हो कि व्यक्तियों के एक संघ के खिलाफ मूल्यांकन की कार्यवाही शुरू होने से पहले एक नोटिस जारी किया जाना चाहिए और अवसर देने के बाद एक आदेश पारित किया जाना चाहिए। मुख्य अधिकारी के रूप में व्यवहार किए जाने का प्रस्ताव रखने वाले व्यक्ति को यह कारण बताने का अवसर दिया जाएगा कि उसके साथ ऐसा व्यवहार क्यों नहीं किया जाना चाहिए। आयकर अधिकारी के लिए यह खुला है कि वह उस व्यक्ति को नोटिस दे, जिसे वह मुख्य अधिकारी मानता है। जिस व्यक्ति को नोटिस दिया गया है वह आपत्ति कर सकता है कि वह प्रमुख अधिकारी नहीं है या संघ का गठन ठीक से नहीं हुआ है। आयकर अधिकारी तब इस बात पर विचार करेगा कि क्या नोटिस प्राप्त व्यक्ति मुख्य अधिकारी है और क्या उसका मूल्यांकन की जाने वाली आय से कोई संबंध है। आयकर अधिनियम 43 में प्रावधान है जो आयकर कार्यालय को किसी व्यक्ति को गैर निवासी द्वारा प्राप्त आय पर कर लगाने के उद्देश्य से उसके वैधानिक एजेंट के रूप में व्यवहार करने के लिए अधिकृत करता है। आयकर आयुक्त, पंजाब और एनडब्ल्यूएफपी बनाम नवल किशोर खरैती

लाल [1938] 6 आईटीआर 61 में न्यायिक समिति द्वारा यह माना गया था कि धारा 23(2) के तहत आय की वापसी के लिए सूचित किये गए नोटिस की वैधता के लिए यह आवश्यक नहीं है। धारा 43 के तहत एक व्यक्ति को गैर निवासी के एजेंट के रूप में कार्य दिया गया। यह न केवल धारा 43 द्वारा निर्धारित सूचना की से पहले होना चाहिए था, लेकिन एक आदेश द्वारा भी उस व्यक्ति को गैर निवासी का एजेंट घोषित किया जा सकता है या उसके साथ ऐसा व्यवहार किया जा सकता है। आयकर अधिकारी विवाद के किसी भी अंतिम निर्धारण को तब तक के लिए स्थगित कर सकता है जब तक कि धारा 23 के तहत मूल्यांकन करने का समय न आ जाए। अधिनियम के हमारे निर्णय में, यही सिद्धांत उस मामले पर भी लागू होता है जिसमें किसी व्यक्ति या व्यक्ति के संघ की आय के आंकलन में उस संघ के प्रमुख अधिकारी के रूप में व्यवहार किया जाना है। यदि किसी संघ के प्रमुख अधिकारी के रूप में वर्णित व्यक्ति को धारा 23(2) के तहत विधिवत नोटिस दिया जाता है, तो धारा 63(2) द्वारा निर्धारित तरीके से, मूल्यांकन कार्यवाही होने से पहले प्रमुख अधिकारी के रूप में उसकी स्थिति का निर्णय अनिवार्य नहीं है। संघ का आंकलन करने वाला आदेश जिसमें यह निष्कर्ष दिया गया है कि जिस व्यक्ति को नोटिस दिया गया वह मुख्य अधिकारी है, क़ानून की आवश्यकताओं के साथ पर्याप्त अनुपालन है। अपीलीय सहायक आयुक्त के समक्ष अपील में आयकर अधिकारी के निष्कर्ष

को चुनौती देने और आगे अपील न्यायाधिकरण में अपील करने के लिए संघके पास विकल्प खुला है, लेकिन उन्हें व्यक्तियों के एक संघ के प्रमुख अधिकारी के रूप में घोषित करने वाला आदेश केवल इसलिए शून्य नहीं माना जाएगा क्योंकि मूल्यांकन की कार्यवाही से पहले प्रमुख अधिकारी के रूप में माने जाने वाले व्यक्ति की स्थिति की घोषणा नहीं की गई थी।

1965 की अपील संख्या 1060-1964 भी विफल होनी चाहिए और जुर्माने के साथ खारिज कर दी जानी चाहिए। 1966 की अपील संख्या 1103-1107 में एक सुनवाई शुल्क और 1965 की अपील संख्या 1060-1064 में एक सुनवाई शुल्क होगा।

अपीलें खारिज।

(यह अनुवाद आर्टिफिशियल इंटेलिजेंस टूल 'सुवास' की सहायता से अनुवादक न्यायिक अधिकारी **बीना जैन** (आर.जे.एस.) द्वारा 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 अंग्रेजी संस्करण ही प्रामाणिक होगा और निष्पादन और कार्यान्वयन के उद्देश्य से भी अंग्रेजी संस्करण ही मान्य होगा।)