

आयुक्त आयकर-1, अहमदाबाद

बनाम

गोल्ड कॉइन हेल्थ फूड प्राइवेट लिमिटेड लिमिटेड

(सिविल अपील संख्या 5065/2008)

18 अगस्त, 2008

[अरिजीत पसायत, पी. सदाशिवम और आफताब आलम, जे.जे.]

आयकर अधिनियम, 1961, धारा 271 (1) (सी) संशोधन सहित
स्पष्टीकरण 4 धारा 271(1) (सी) वित्त अधिनियम, 2002 से अंतःस्थापित

दर्शायी आय- हानि/लाभ-शास्ति का शुल्क-निर्धारित-आय में हानियां
शामिल- धारा 271(1) (सी) (iii) का स्पष्टीकरण 4 प्रकृति में स्पष्ट कारक
तथा तात्त्विक नहीं एवं इसी अनुसार समझा जाना चाहिए- वांचु समिति की
सिफारिश तथा सुसंगत परिपत्र यह स्थिति प्रकट करते हैं कि संशोधन से
शास्ति वसूलनीय होगी, जहां कि छिपायी हुई आय को जोड़ने से वापस की
गई हानियों में कमी आती है- इन तथ्यों और परिस्थितियों में संशोधन
भूतलक्षी प्रभाव रखता है। - कानूनों का निर्वचन

विधियों में संशोधन-प्रभाव-प्रभावीकरण दिनांक- व्याख्या की गई ।

इस अपील में उच्च न्यायालय की खण्डपीठ के आक्षेपित निर्णय की

शुद्धता के बारे में प्रश्न उत्पन्न हुआ कि वित्त अधिनियम, 2002 आयकर अधिनियम की धारा 271 (1) (सी) (iii) का स्पष्टीकरण 4 के संदर्भ में दर्शायी गई आय पर शास्ति का शुल्क भूतलक्षी प्रभाव से लागू होगा।

राजस्व का तर्क है कि धारा 271 (1)(सी) आयकर अधिनियम के पीछे उद्देश्य है कि निर्धारिती द्वारा आय के विवरणों को छुपाने एवं गलत विवरण प्रस्तुत करने पर दण्डित किया जावे- इसीलिए जहां कि दर्शायी गई आय, लाभ या हानि थी इसका कोई प्रभाव नहीं। धारा 271 (1)(सी) अधिनियम में शब्द "कोई" से स्थिति स्पष्ट होती है कि निर्धारिति द्वारा जमा कराये गए कोई कर के अतिरिक्त शास्ति होती है। इसलिए चाहे कोई कर देय नहीं हो, शास्ति वसूलनीय है, यहां तक कि धारा 271(सी) अधिनियम में संशोधन से पूर्व भी, इसका यह कदापि नहीं लगाया जा सकता कि निर्धारिति द्वारा कोई कर देय नहीं है, क्योंकि विवरणिका में हानि दर्शायी गई है, शास्ति वसूलनीय नहीं होगी चाहे उसने गलत विवरणियां दर्शायी हो अथवा विवरणिका को छुपाया हो, क्योंकि उच्च न्यायालयों द्वारा विरोधाभासी दृष्टिकोण अपनाया है जबकि विधायन द्वारा इस स्थिति को स्पष्ट करने के लिए "कोई" शब्द को "यदि कोई" से परिवर्तित किया है तथा यह कोई तात्विक संशोधन नहीं है, परन्तु इसकी प्रकृति स्पष्ट है एवं यह सभी निर्धारितियों पर लागू होता है चाहे वह कर निर्धारण वर्ष 2003-04 से पहले के हो।

निर्धारिती ने निवेदन किया कि वित्त अधिनियम द्वारा संशोधित अधिनियम की धारा 271 (1)(सी) में ऐसा कुछ भी नहीं है, जो यह सुझाव दें कि ये संशोधन भूतलक्षी है तथा संशोधन एवं स्पष्टीकरण 4 (ए) ने अधिनियम की धारा 271 (1) (सी) के तहत शास्ति लगाने का दायरा बढ़ा दिया है। इसीलिए भूतलक्षी प्रभाव से क्रियान्वयन लागू नहीं होता है,

न्यायालय ने अपीलों का निस्तारण करते हुए निर्धारित किया कि

अभिनिर्धारित 1.1 इस न्यायालय द्वारा आयुक्त आयकर (केन्द्रीय) दिल्ली बनाम हरप्रसाद एण्ड कंपनी प्राईवेट लिमिटेड के मामले में निर्धारित किया कि "आय" में हानियों को शामिल समझा जाना चाहिए। अभिव्यक्ति "लाभ और हानिया" सकारात्मक आय को इंगित करती है, जबकि हानियां नकारात्मक लाभ या दूसरे शब्दों में आय को घटाता है, संदर्भित मामला जिसमें न्यायालय द्वारा राजस्व की सिविल अपील संख्या 7961/1996 आयुक्त आयकर बनाम पृथ्वीपाल सिंह एण्ड कंपनी, को खारिज किया था, महत्वपूर्ण नहीं है, क्योंकि वह कर निर्धारण वर्ष 1970-71 से संबंधित था, जब धारा 271 (1) (सी) का स्पष्टीकरण 4 अस्तित्व में नहीं था। हर प्रसाद वाले मामले में न्यायालय इस निष्कर्ष पर पहुंचा कि आय में हानियां भी शामिल हैं। स्पष्टीकरण 4(ए) जैसा कि यह 1.4.1976 से 1.4.2003 की अवधि के दौरान था, उसकी पृष्ठभूमि पर विचार किया जाना चाहिए। वित्त

अधिनियम, 2002 का उद्देश्य उस स्थिति को स्पष्ट करना था जो अन्यथा अप्रत्यक्ष था। (पैरा - 7 एवं 8) [187,जी-एच: 188, ए-सी]

आयकर आयुक्त (केंद्रीय), दिल्ली बनाम हरप्रसाद एंड कंपनी पी. लिमिटेड (1975) 99 आईटीआर 118-पर आधारित।

आयकर आयुक्त बनाम पृथ्वीपाल सिंह एंड कंपनी (1990) 183 आईटीआर 69 प्रतिष्ठित किया।

1.2 वांचू समिति की सिफारिशों और राजस्व द्वारा जारी परिपत्र संख्या 204 दिनांक 24.01.1976 को संयुक्त रूप से पढ़ने से स्थिति स्पष्ट होती है कि धारा 271(1) (सी) के स्पष्टीकरण 4(ए) का उद्देश्य न केवल ऐसे मामलों में शास्ति लगानी है, जहां कि छिपायी गई आय जोड़ी गई हो, हानि दर्शायी हो, निर्धारण के बाद सकारात्मक आय आती हो, बल्कि जहां कि छिपायी हुई आय जोड़ने पर दर्शायी गई हानि घटती है तथा अंततः निर्धारित आय एक हानि है या एक घाटा। इसलिए 01.04.1976 से 01.04.2003 के बीच की अवधि के दौरान भी स्थिति यह थी कि उस मामले में भी जुर्माना लगाया जा सकता था, जहां छिपी हुई आय को जोड़ने से दर्शायी आय कम हो जाती है। (पैरा-10) [189,डी-ई]

1.3 हरप्रसाद के मामले में निर्धारित "आय" में हानियां शामिल हैं, तो स्थिति बिल्कुल स्पष्ट है कि जहां कि छिपी हुई आय को जोड़ने के

कारण दर्शायी गई हानि कम हो जाती है और भले ही अंतिम निर्धारण आय एक हानि है, तो भी उस पर शास्ति वसूलनीय है। यहां तक कि केंद्रीय प्रत्यक्ष कर बोर्ड द्वारा दिनांक 24.7.1976 के परिपत्र में भी स्थिति स्पष्ट की गई थी कि ऐसे मामले में जहां आय के किसी अन्य शीर्ष के तहत निर्धारित द्वारा किए गए किसी भी नुकसान के विरुद्ध छिपी हुई आय की प्रकट होती है या पूर्व के वर्षों से आगे लायी जाती है, कुल आय, छिपी हुई आय से कम हो जाती है या चाहे ऋणात्मक हो, तो भी शास्ति अधिरोपणीय है, क्योंकि ऐसे मामले में जिस कर की अपवंचना की है, वह छुपी हुई आय पर अधिरोपणीय होगा, मानो वह (कुल आय) हो। (पैरा-11)

[189,एफ-एच: 190,ए]

1.4 सुस्थापित विधि है कि लागू होने वाले प्रावधान विधि है तथा उस दिन अस्तित्व में थी, जब विवरणिका भरी गई थी। यह भी सुसंगत है कि जब किसी हानि को विवरणिका में दर्शित किया जाता है, तब वह आवश्यक रूप से पूर्ववर्ती वर्षों में हानि ही हो, ऐसा आवश्यक नहीं है। इसमें अग्रेषित हानि भी शामिल की जा सकती है जिसे अधिनियम की धारा 72 के तहत भविष्य की आय के विरुद्ध बताना आवश्यक है। इसलिए, विवरणिका भरने की दिनांक को लागू विधि को, केवल पिछले लेखांकन वर्षों के नुकसान तक ही सीमित नहीं किया जा सकता है। (पैरा-12)

[190,बी-सी]

1.5 जिन परिस्थितियों में संशोधन लाया गया था, वह अस्तित्व में था तथा संशोधन के परिणामों को इस विषय पर भी ध्यान में रखना चाहिए कि संशोधन स्पष्ट या प्रकृति में तात्विक था, या यह भूतलक्षी प्रभाव का था अथवा नहीं (पैरा-14) [192,सी-डी, डी]

आयकर आयुक्त, बॉम्बे और अन्य। बनाम पोदार सीमेंट प्रा. लिमिटेड और अन्य। (1997) 5 एससीसी 482-निर्धारित।

संविधियों के निर्वचन के सिद्धांत, 11वां संस्करण। (2008) जीपी सिंह-संदर्भित।

2. जिले सिंह बनाम हरियाणा राज्य और अन्य के मामले में। इस न्यायालय ने यह पाया कि संविधियों के निर्वचन का मूलभूत सिद्धांत यह है कि प्रत्येक कानून प्रथम दृष्टया भविष्य लक्षी प्रभाव रखता है जब तक कि अभिव्यक्त अथवा आवश्यक रूप से उसे भूतलक्षी नहीं बना दिया है, परन्तु यह एक सामान्य सिद्धांत है, जहां कि संविधि का उद्देश्य निहित अधिकारों को प्रभावित करना और अस्तित्वमान बाध्यता को बढ़ाता हो- जब तक कानून में मौजूदा अधिकारों को प्रभावित करने के विधायिका के आशय को दिखाने के लिए पर्याप्त शब्द नहीं हैं, तब तक इसे केवल भविष्यलक्षी माना जाता है तथा भूतलक्षी होने के उपधारणा घोषणात्मक संविधियों पर लागू नहीं होती है। लिमिटेड एक संशोधित अधिनियम मूलतः घोषणात्मक हो सकता है, जो किसी मूल अधिनियम के प्रावधान के अर्थ को स्पष्ट करे, जो

अधिनियम में समाहित है। एक स्पष्टीकारक संशोधन प्रकृति में भूतलक्षी प्रभाव को होगा। जब तक किसी कानून में भूतलक्षी प्रभाव का नहीं होना अभिव्यक्त रूप से नहीं दर्शाया गया है, न्यायालय उस प्रावधान के संबंध में व्याख्या कर सकते हैं और उस प्रश्न का उत्तर दे सकते हैं कि विधायिका ने उस कानून के भूतलक्षी होने के अपने आशय को पर्याप्त रूप से व्यक्त किया है। मुख्य रूप से ये 4 सुसंगत कारक हैं- (i) कानून का सामान्य विस्तार एवं क्षेत्र (ii) जिस उपचार के लिए कानून बनाया गया है (iii) पूर्व की विधि और (iv) विधायिका ने किस विषय पर विचार किया। उक्त सिद्धांतों को मामले के तथ्यों और परिस्थितियों पर कानून के सिद्धांतों को लागू करने पर, अपरिहार्य निष्कर्ष यह है कि धारा 271(1)(सी) का स्पष्टीकरण प्रकृति में स्पष्ट है, तात्त्विक नहीं है। वर्चुअल के मामले में व्यक्त किया गया मत सही नहीं है। (पैरा - 16 व 17) [193,एफ-जी 194,सी: 194,डी-ई: 194,जी-एच: 195 ए: 195,बी]

जिले सिंह बनाम हरियाणा राज्य और अन्य। (2004) 8 एससीसी 1
- पर भरोसा किया गया।

वर्चुअल सॉफ्ट सिस्टम्स लिमिटेड बनाम आय आयुक्त ई टैक्स,
दिल्ली 2007 (9) एससीसी 665-अनुपयुक्त ठहराया गया।

केस कानून संदर्भ

(1975) 99 आईटीआर 118	विशिष्ट पर भरोसा	पैरा-7
(1990) 183 आईटीआर 69	varj dju	पैरा-5
(1997) 5 एससीसी 48	पर भरोसा	पैरा-14
(2004) 8 एससीसी	पर भरोसा	पैरा-16
2007 (9) एससीसी 66	अनुपयुक्त ठहराया गया	पैरा-2

सिविल अपीलिय क्षेत्राधिकार : सिविल अपील संख्या 5065 का
2008

की कर अपील संख्या 1842 का 2005 में अहमदाबाद स्थित गुजरात
उच्च न्यायालय के अंतिम निर्णय और आदेश दिनांक 31.7.2006 से

साथ

2008 का सीए नंबर 5066

वी. शेखर और के. राधाकृष्णन, ओ.पी. श्रीवास्तव, अलका शर्मा,
डी.डी. कामत, बी.वी. बलराम दास, गौरव अग्रवाल, डी.एन. बी साहनी,
एम.पी रस्तोगी, के.एन. अपील के लिए आहूजा और बी.वी.देसाई- लैट.

संजय आर. हेगड़े, अमित क्र. प्रतिवादी की ओर से चावला और ए.

रोहन सिंह।

न्यायालय का निर्णय पारित किया गया

डॉ. अरिजीत पसायत, जे. 1. अनुमति स्वीकृत।

2. वर्चुअल सॉफ्ट सिस्टम्स लिमिटेड वी. आयकर आयुक्त, दिल्ली (2007 (9) एससीसी 665) मामले में इस न्यायालय की एक डिवीजन बेंच द्वारा दिए गए फैसले की शुद्धता के बारे में संदेह व्यक्त करते हुए, एक अन्य खण्डपीठ द्वारा दिनांक 7.4.2008 के आदेश द्वारा मामले को वृहद पीठ के समक्ष रेफर किया गया। वर्चुअल के मामले (सुप्रा) में जो प्रश्न तय किया गया था कि क्या आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 271 (1) (सी) के तहत तब भी जुर्माना लगाया जा सकता है जब दर्शायी गई आय हानि हो। इस प्रश्न का निर्धारण वित्त अधिनियम, 2002 (जिसे 'वित्त अधिनियम' से दर्शित किया है।) जो दिनांक 1.4.2003 धारा 271(1)(सी)(iii) के स्पष्टीकरण 4 में संशोधन करता है, उसकी पृष्ठभूमि में विचार किया जाना चाहिए। वर्चुअल के मामले में विभाग ने यह प्रस्तुत करने के लिए उपरोक्त संशोधन से संबंधित खण्डों पर विश्वास किया कि संशोधन प्रकृति में स्पष्ट था और परिणामस्वरूप यह भूतलक्षी प्रभाव से लागू था। जिस तर्क ने न्यायालय ने फैसले के पैरा 52 के माध्यम से अस्वीकार कर दिया। डिवीजन बेंच द्वारा मामले को रेफर करते समय यह मत व्यक्त किया कि संशोधन के वास्तविक प्रभाव पर विचार नहीं किया गया था, क्योंकि प्रथम

दृष्टया उसका विचार था कि केवल इसलिए कि संशोधन 1.4.2003 से प्रभावी होने के लिए कहा गया था, यह नहीं हो सकता है यह मानने का आधार है कि इसका भूतलक्षी प्रभाव पड़ा हो।

3. अपीलार्थी के विद्वान अधिवक्ता ने तर्क प्रस्तुत किया कि- वर्चुअल साॅफ्ट के मामले में संशोधन के वास्तविक क्षेत्र और विस्तार को नजरअंदाज कर दिया गया है। के पीछे का उद्देश्य निर्धारिती को (ए) आय का विवरण छिपाने के लिए दंडित करना है और/या (बी) ऐसी आय का गलत विवरण प्रस्तुत करना। इसलिए, लौटाई गई आय लाभ थी या हानि इसका वास्तव में कोई महत्व नहीं था। यह बताया गया है कि संशोधन से पहले, धारा 271(1)(सी)(iii) इस प्रकार है-

"(iii) खंड (सी) में निर्दिष्ट मामलों में, उसके द्वारा देय किसी भी कर के अतिरिक्त, एक राशि जो आय की राशि से कम नहीं होगी, लेकिन दोगुनी से अधिक नहीं होगी, जिसके संबंध में विवरण छुपाया गया है या गलत विवरण प्रस्तुत किया गया है।"

4. यह भी निवेदन किया कि मात्र प्रावधान को पढ़ने से स्थिति स्पष्ट हो गई कि यह आवश्यक नहीं है कि जुर्माना लगाने के लिए निर्धारिती द्वारा अनिवार्य रूप से आयकर का भुगतान किया जाना चाहिए। 'कोई भी शब्द ने स्थिति स्पष्ट कर दी कि जुर्माना किसी भी कर के अतिरिक्त था जिसका

भुगतान निर्धारिती द्वारा किया जा सकता है। इसलिए, भले ही कोई कर देय न हो, जुर्माना लगाया जा सकता था। उस संदर्भ में प्रस्तुत किया गया है कि संशोधन से पहले भी इसका मतलब यह नहीं पढ़ा जा सकता था कि यदि नुकसान का खुलासा करने वाले रिटर्न दाखिल करने के कारण निर्धारिती द्वारा कोई कर देय नहीं था, तो निर्धारिती जुर्माना देने के लिए उत्तरदायी नहीं है, भले ही निर्धारिती छुपाया गया और या गलत विवरण प्रस्तुत किया गया। क्योंकि कुछ उच्च न्यायालयों ने विरोधाभासी दृष्टिकोण अपनाया, संसद ने अभिव्यक्ति 'कोई भी को 'यदि कोई हो से बदलकर स्थिति स्पष्ट की। यह कोई ठोस संशोधन नहीं था जिसने पहली बार दंड का प्रावधान किया। विशेष रूप से वित्त अधिनियम द्वारा संशोधन खंडों पर नोट्स में उल्लेखित स्थिति स्पष्ट करती है कि संशोधन प्रकृति में स्पष्टीकरणपूर्ण था और मूल्यांकन वर्ष 2003-04 से पहले भी सभी मूल्यांकनों पर लागू होगा।

5. इसके विपरीत, निर्धारितियों के विद्वान वकील ने प्रस्तुत किया कि वर्चुअल के मामले (सुप्रा) में व्यक्त दृष्टिकोण कानून में सही सिद्धांत प्रस्तुत करता है। निर्णय के पैरा 17 के संदर्भ में, यह प्रस्तुत किया गया है कि स्थिति को विभिन्न उच्च न्यायालयों द्वारा, विशेष रूप से, कमिश्नर ऑफ इन- में सही मत अपनाया था। कम टैक्स बनाम पृथ्वीपाल सिंह एंड कंपनी (1990 (183) आईटीआर 69)। यह बताया गया है कि इस न्यायालय के

समक्ष राजस्व की अपील आयकर आयुक्त बनाम पृथ्वीपाल सिंह और अन्य में खारिज कर दी गई थी। (2001 (249) आईटीआर 670)। यह भी निवेदन किया कि इसमें कुछ भी नहीं है धारा 271(1)(सी) जैसा कि वित्त अधिनियम द्वारा संशोधित किया गया है ताकि यह सुझाव दिया जा सके कि संशोधन भूतलक्षी है। किए गए संशोधन और स्पष्टीकरण 4(ए) ने धारा 271(1)(सी) के तहत जुर्माना लगाने का दायरा बढ़ा दिया है और इसलिए, यह भूतलक्षी प्रभाव से लागू नहीं होता है और केवल 1.4.2018 से लागू होता है। 1.4.2003 संशोधन से संबंधित वित्त अधिनियम में प्रासंगिक भाग इस प्रकार है

“आयकर अधिनियम की धारा 271 में प्रावधान है कि निर्धारण अधिकारी या आयुक्त (अपील) निर्धारण कार्यवाही के दौरान जारी किए गए कुछ नोटिसों का पालन करने में विफलता के मामलों में जुर्माना लगाएंगे और ऐसे मामले जिनमें आय का विवरण छुपाया गया है या गलत है।

आयुक्त को एक प्राधिकारी के रूप में रेफर करने के लिए अनुभाग में संशोधन करने का प्रस्ताव है इसी तरह का रेफर करने का प्रावधान प्रस्तावित है जो उक्त अनुभाग की उप-धारा (1) के तहत कोई भी लेवी जुर्माना शुरू कर सकता है। उक्त उपधारा के स्पष्टीकरण 1 और स्पष्टीकरण 7 में भी इसी

तरह का संदर्भ देने का प्रस्ताव है।

और संपदा कर अधिनियम की धारा 18 में इसी तर्ज पर संशोधन करने का प्रस्ताव है।

ये संशोधन 1 जून, 2002 से प्रभावी होंगे।

उक्त धारा की उपधारा (1) के खंड (ii) और (iii) के मौजूदा प्रावधानों में देय किसी भी कर के अतिरिक्त उसमें निर्दिष्ट जुर्माना लगाने का प्रावधान करते हैं।

यह स्पष्ट करने के लिए उक्त खंडों में संशोधन करने का प्रस्ताव है कि उनमें निर्दिष्ट जुर्माना लगाया जा सकता है, भले ही मूल्यांकन की गई कुल आय पर कोई कर देय न हो।

विधेयक आगे स्पष्टीकरण 4 में संशोधन करने का प्रस्ताव करता है जो अभिव्यक्ति कर की राशि को परिभाषित करता है यह स्पष्ट करने के लिए कि विभिन्न परिस्थितियों में कर चोरी की गई है, ऐसे मामलों में जहां आय जिसके संबंध में विवरण छुपाया गया है या गलत विवरण प्रस्तुत किया गया है, रिटर्न में घोषित हानि को कम करने या हानि को आय में परिवर्तित करने का प्रभाव है, कर की मांग की गई है

उस कर की चोरी की जाएगी जो ऐसी आय की राशि पर प्रभार्य होगा जैसे कि यह कुल आय हो।

ये संशोधन 1 अप्रैल, 2003 से प्रभावी होंगे

6. इस न्यायालय ने वर्चुअल के मामले (सुप्रा) में क्या कहा, इस पर ध्यान देना आवश्यक है। पैरा 51 में यह पाया कि भले ही कानून में इस आशय का प्रावधान हो कि संशोधन स्पष्टीकरण या घोषणात्मक है, लेकिन यह मामले को समाप्त नहीं करता। न्यायालय को इस निष्कर्ष पर पहुंचने के लिए संशोधन की प्रकृति का विश्लेषण करना होगा कि क्या यह वास्तव में एक स्पष्टीकारक या घोषणात्मक प्रावधान है। इसलिए, जिस तारीख को संशोधन प्रभाव में आता है वह निर्णायक तौर पर मामले को विनिश्चित नहीं करता है। न्यायालय को संशोधन से पहले और संशोधन के बाद कानून की योजना की जांच करनी होगी ताकि यह निर्धारित किया जा सके कि संशोधन स्पष्ट है या ठोस है।

7. रिलायंस जूट एंड इंडस्ट्रीज लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त, पश्चिम बंगाल (1979 (120) आईटीआर 921) में इस न्यायालय द्वारा यह देखा गया कि आयकर आकलन में लागू होने वाला कानून लागू कानून है। मूल्यांकन वर्ष जब तक कि अन्यथा स्पष्ट रूप से या आवश्यक निहितार्थ

द्वारा प्रदान न किया गया हो। आगे बढ़ने से पहले, कानून में "आय" शब्द की परिभाषा पर ध्यान देना आवश्यक होगा। धारा 2(24) "आय" को परिभाषित करती है जो एक समावेशी परिभाषा है, और इसमें हानियां शामिल हैं अर्थात् नकारात्मक लाभ भी शामिल है। इस न्यायालय द्वारा आयकर आयुक्त (केंद्रीय), दिल्ली बनाम हरप्रसाद एंड कंपनी पी. लिमिटेड (1975 (99) आईटीआर 118) में स्थिति को विस्तृत रूप से निपटाया गया है। इस न्यायालय ने कानून के चार्जिंग प्रावधानों के संदर्भ में कहा कि अभिव्यक्ति "आय" को घाटे को शामिल करने के लिए समझा जाना चाहिए। अभिव्यक्ति लाभ और सकारात्मक आय को संदर्भित करती है-जबकि हानि नकारात्मक लाभ या दूसरे शब्दों में शून्य आय को दर्शाती है। ऐसा प्रतीत होता है कि वर्चुअल के मामले में बंच द्वारा इस पहलू को ध्यान नहीं दिया है। आयकर आयुक्त बनाम पृथीपाल बी सिंह एंड कंपनी में राजस्व की सिविल अपील संख्या 7961/1996 को खारिज करने के इस न्यायालय के आदेश का संदर्भ महत्वपूर्ण नहीं है, क्योंकि वह कर निर्धारण वर्ष 1970-71 के संबंध में था। जबकि स्पष्टीकरण 4 धारा 271(1)(सी) अस्तित्व में नहीं थी। हरप्रसाद के मामले में इस न्यायालय का दृष्टिकोण इस निष्कर्ष पर पहुंचता है कि आय में घाटा भी शामिल है। स्पष्टीकरण 4 (ए) जैसा कि 1.4.1976 से 1.4.2003 की अवधि के दौरान था, उस की पृष्ठभूमि में समझा जाना चाहिए।

8. ऐसा प्रतीत होता है कि वित्त अधिनियम का उद्देश्य उस स्थिति को स्पष्ट करना था जो अन्यथा अप्रत्यक्ष थी। वांचू समिति की सिफारिशों जिसके अनुसार डी स्पष्टीकरण 4 (ए) को 1.4.2018 से शामिल किया गया था। 1.4.1976 पर ध्यान देने की आवश्यकता है। पैरा 2.74 में इसे इस प्रकार नोट किया गया

"2.74 हम इस बात से अनभिज्ञ नहीं हैं कि छुपाई गयी शास्ति को कर से बचाने के लिए जोड़ने से, कभी-कभी, विसंगतियां पैदा हो सकती हैं। हम अनुशंसा करेंगे कि, ऐसे मामलों में, जहां छुपाई गई आय हो, एक निर्धारिती द्वारा अन्य के तहत किए गए नुकसान के खिलाफ समायोजित किया जाए। आय के शीर्ष या पिछले वर्षों से सामने लाए गए घाटे के विरुद्ध, और इस प्रकार कुल आय, छिपी हुई आय से कम या यहां तक कि शून्य से भी कम हो जाती है, चोरी किए जाने वाले कर की गणना इस तरह की जानी चाहिए जैसे कि छुपाई गई आय हो। कुल आय।"

9. 1977 (110) आईटीआर 21 (सेंट) में रिपोर्ट किए गए विभाग के परिपत्र संख्या 204 दिनांक 24.7.1976 का संदर्भ भी काफी प्रासंगिक है। जो इस प्रकार है:

“नया स्पष्टीकरण 4 चोरी की जाने वाली कर की राशि को

परिभाषित करता है। परिभाषा के अनुसार, इस अभिव्यक्ति का मतलब आम तौर पर मूल्यांकन की गई कुल आय पर कर और उस कर के बीच का अंतर होगा जो कि ऐसी कुल आय कम होने पर वसूला जाता। आय की वह रकम जिसके संबंध में विवरण छुपाया गया है। हालाँकि, ऐसे मामले में, जहां निर्धारिती द्वारा आय के अन्य शीर्षों के तहत किए गए या पिछले वर्षों से आगे लाए गए किसी भी हानि के खिलाफ छुपाई गई आय को समायोजित करने पर, कुल आय छिपी हुई आय से कम या यहां तक कि शून्य से भी कम हो जाती है। राशि, जिस कर से बचने की मांग की गई है, का अर्थ होगा छुपाई गई आय पर लगाया जाने वाला कर, जैसे कि यह कुल आय हो। पहले दिए गए "कर से बचने की मांग की गई" अभिव्यक्ति की सामान्य परिभाषा का एक और अपवाद एक ऐसा मामला है जिसका स्पष्टीकरण 3 लागू होता है। यहां, जिस कर से बचने की मांग की गई है, वह मूल्यांकन की गई संपूर्ण कुल आय पर कर लगाया जाएगा।"

10. वांचू समिति की सिफारिशों और राजस्व द्वारा जारी परिपत्र संख्या 204 दिनांक 24.01.1976 को संयुक्त रूप से पढ़ने से स्थिति स्पष्ट होती है कि धारा 271(1) (सी) के स्पष्टीकरण 4(ए) का उद्देश्य न केवल

ऐसे मामलों में शास्ति लगानी है, जहां कि छिपायी गई आय जोड़ी गई हो, हानि दर्शायी हो, निर्धारण के बाद सकारात्मक आय आती हो, बल्कि जहां कि छिपायी हुई आय जोड़ने पर दर्शायी गई हानि घटती है तथा अंततः निर्धारित आय एक हानि है या एक घाटा। इसलिए 01.04.1976 से 01.04.2003 के बीच की अवधि के दौरान भी स्थिति यह थी कि उस मामले में भी जुर्माना लगाया जा सकता था, जहां छिपी हुई आय को जोड़ने से दर्शायी आय कम हो जाती है।

11. जब "आय" शब्द को हरप्रसाद के मामले (सुप्रा) में हुए नुकसान को शामिल करने के लिए पढ़ा जाता है, तो यह बिल्कुल स्पष्ट हो जाता है कि ऐसे मामले में भी जहां छिपी हुई आय को जोड़ने के कारण लौटाया गया नुकसान कम हो जाता है और भले ही अंतिम निर्धारित आय हानि है, फिर भी 1.4.1976 से 1.4.2003 की अवधि के दौरान भी उस पर जुर्माना लगाया जा सकता था। यहां तक कि ऊपर उल्लिखित परिपत्र दिनांक 24.7.1976 में भी, केंद्रीय प्रत्यक्ष कर बोर्ड के किसी अन्य शीर्ष के तहत किए गए या पिछले वर्षों से आगे लाई गई किसी भी हानि के विरुद्ध छुपाई गई आय को मुजरा करने पर, कुल आय छिपी हुई आय से कम के आंकड़े तक कम हो जाती है। या यहां तक कि शून्य से भी कम अंक तक जुर्माना लगाया जा सकता है, क्योंकि ऐसे मामले में "कुल आय" कर से बचने की कोशिश की जा रही है उस पर छिपी हुई आय पर कर लगाया

जाएगा जैसे कि यह आय हो।

12. स्थापित विधि है कि लागू होने वाले प्रावधान विधि है तथा उस दिन अस्तित्व में थी, जब विवरणिका भरी गई थी। यह भी सुसंगत है कि जब किसी हानि को विवरणिका में दर्शित किया जाता है, तब वह आवश्यक रूप से पूर्ववर्ती वर्षों में हानि ही हो, ऐसा आवश्यक नहीं है। इसमें अग्रेषित हानि भी शामिल की जा सकती है जिसे अधिनियम की धारा 72 के तहत भविष्य की आय के विरुद्ध बताना आवश्यक है। इसलिए, विवरणिका भरने की दिनांक को लागू विधि को, केवल पिछले लेखांकन वर्षों के नुकसान तक ही सीमित नहीं किया जा सकता है।

13. संपत्ति कर आयुक्त, पंजाब, जम्मू-कश्मीर, चंडीगढ़, पटियाला बनाम युवराज अमरिंदर सिंह और अन्य 5 (1985 (4) एससीसी 609) खंडों पर नोट्स की प्रासंगिकता पर प्रकाश डाला गया। पैरा 15 इस प्रकार है:

“15. उप-खंड (अप) के प्रावधान को ऊपर पुनः प्रस्तुत किया गया है। इसका उप-खंड में निहित छूट को कुछ हद तक कम करने का प्रभाव है। यह शब्दों से शुरू होता है “बशर्ते कि बीमा की पॉलिसी के मामले में बीमा का प्रीमियम या अन्य भुगतान 10 वर्ष से कम की अवधि के दौरान देय हो और तर्क यह है कि इटालियान शब्द सुझाव देते हैं कि

अभिव्यक्ति "बीमा की कोई भी पॉलिसी मुख्य उपखण्ड में मानव जीवन पर आधारित पॉलिसी का मतलब होना चाहिए और वह भी जहां आवधिक प्रीमियम देय हो और जीवन पर ऐसी वार्षिकी जिसमें एकमुश्त निवेश और उसके बाद स्थगित वार्षिक या मासिक भुगतान शामिल है, को बाहर रखा गया है। परंतुक में इटालियान शब्दों को इस तरीके से पढ़ना असंभव है, जिसका मुख्य उपखण्ड में प्रयुक्त अभिव्यक्ति "बीमा की किसी भी पॉलिसी को अनावश्यक रूप से सीमित करने का प्रभाव पड़ता है, जैसा कि पहले इंगित किया गया है, जो सभी प्रकार की बीमा पॉलिसियों को आवरित करता है, जैसे जीवन, समुद्री, अग्नि आदि। सबसे पहले मुख्य प्रावधान उपखंड (vi), 1957 में अधिनियमित किया गया था और बिना किसी योग्यता के 31 मार्च 1975 तक 17,18 वर्षों तक संचालित होता रहा। ऐसे में विधानमंडल को यह बताना अनावश्यक होगा, क्योंकि 1975 में परंतुक (इटालियान शब्दों से युक्त) के सम्मिलित करने के कारण, इस अवधि के दौरान व्यापक अभिव्यक्ति "बीमा की किसी भी पॉलिसी" को संकीर्ण अर्थ में उपयोग करने का इरादा था। जैसे की सुझाव दिया गया है। दूसरे, यदि मुख्य प्रावधान और परंतुक को एक साथ पढ़ा जाए तो इटालियान

शब्दों से यह पता नहीं चलता है कि कोई संकीर्ण अर्थ, जैसा कि सुझाया गया था, का इरादा नहीं था और ऐसा कहने से प्रावधान का वास्तविक उद्देश्य या उद्देश्य समाप्त हो जाएगा। हमारे विचार में प्रावधान को पढ़ने का उचित तरीका यह होगा कि मुख्य प्रावधान को छूट बनाने या देने के रूप में माना जाए और प्रावधान को छूट से कुछ अलग किया जाए। मुख्य प्रावधान निर्धारिती के "बीमा की किसी भी पॉलिसी में अधिकार या हित" के संबंध में छूट बनाता है और प्रावधान उस छूट को एक सीमित सीमा तक कम करने का प्रयास करता है, अर्थात् जब भी बीमा की कोई पॉलिसी होती है जिसके संबंध में आवधिक प्रीमियम देय होता है 10 वर्ष से कम की अवधि के लिए, तो ऐसे मामले में उसमें निर्दिष्ट आनुपातिक छूट निर्धारिती को उपलब्ध होगी चाहे वह किसी भी प्रकार की पॉलिसी होय परंतुक का कोई अन्य प्रभाव नहीं है। अगर विधेयक के साथ जुड़े खंडों पर नोट्स के प्रासंगिक हिस्से और विधेयक पेश करते समय वित्त मंत्री के भाषण के प्रासंगिक हिस्से को ध्यान में रखा जाए तो प्रावधान डालने का उद्देश्य या उद्देश्य स्पष्ट हो जाएगा। हमें नोट्स और खंडों के प्रासंगिक भागों [93आईटीआर 125 (कानून)] के माध्यम से, और विधेयक पेश करते समय

माननीय वित्त मंत्री के भाषण [93 आईटीआर 74 (कानून)] के माध्यम से, के बारे में बताया गया और हमारे विचार से यह समर्थन से बहुत दूर है। राजस्व के वकील का तर्क उस दृष्टिकोण का समर्थन करता है जिसे हमने अभी व्यक्त किया है।”

“इस संशोधन के तहत (परंतुओं का प्रविष्टि) बीमा की पॉलिसी में करदाता के अधिकार या हित का मूल्य केवल कर से मुक्त होगा यदि प्रीमियम एक अवधि में देय हो दस वर्ष या उससे अधिक। ऐसे मामलों में जहां प्रीमियम दस वर्ष से कम की अवधि में देय बीमा पॉलिसी में करदाता के अधिकार या हित के मूल्य की केवल आनुपातिक राशि ही संपत्ति कर से मुक्त होगी। वित्त मंत्री का भाषण, हालांकि निर्माण के लिए सहायता के रूप में बिल्कुल प्रासंगिक नहीं है, विधेयक के साथ “खंडों पर नोट्स में जो कहा गया है वह काफी हद तक दोहराता है। इसलिए, इस संबंध में, धारा 5(1) के उप-खंड (अप) में होने वाली अभिव्यक्ति “बीमा की किसी भी पॉलिसी” पर संकीर्ण निर्माण करने का कोई औचित्य नहीं है।”

14. जैसा कि इस न्यायालय ने आयकर आयुक्त, बॉम्बे और

अन्य में नोट किया है। बनाम पोदार सीमेंट प्रा. लिमिटेड और अन्य। (1997 (5) एससीसी 482) जिन परिस्थितियों में संशोधन अस्तित्व में लाया गया था और संशोधन के परिणामों को इस मुद्दे पर निर्णय लेते समय ध्यान रखना होगा कि क्या संशोधन स्पष्ट या ठोस था प्रकृति और, क्या इसका भूतलक्षी प्रभाव होगा या ऐसा नहीं था।

15. वैधानिक व्याख्या के सिद्धांत, 11 संस्करण 2008 में, न्यायमूर्ति जी.पी. सिंह ने कानूनों के भूतलक्षी संचालन के संबंध में स्थिति इस प्रकार बताई है:

"भूतलक्षी संचालन के विरुद्ध धारणा घोषणात्मक कानूनों पर लागू नहीं होती है। जैसा कि क्रेज में कहा गया है और सुप्रीम कोर्ट द्वारा अनुमोदित किया गया है: आधुनिक उद्देश्यों के लिए एक घोषणात्मक अधिनियम को सामान्य कानून, या किसी भी कानून के अर्थ या प्रभाव के बारे में मौजूद संदेह को दूर करने के लिए एक अधिनियम के रूप में परिभाषित किया जा सकता है। ऐसे अधिनियमों को आमतौर पर भूतलक्षी माना जाता है। घोषणात्मक अधिनियम पारित करने का सामान्य कारण यह है कि संसद जिसे न्यायिक त्रुटि मानती है, उसे अलग कर दिया

जाए, चाहे वह सामान्य कानून के बयान में हो या कानून की व्याख्या में हो आमतौर पर, यदि अनिवार्य रूप से नहीं, तो ऐसे अधिनियम में एक प्रस्तावना, और' ' साथ-साथ "अधिनियमित" शब्द भी शामिल होता है। लेकिन शब्दों का उपयोग यह निर्णायक नहीं है कि अधिनियम घोषणात्मक है, क्योंकि इन शब्दों का प्रयोग कभी-कभी नये कानून को पेश करने के लिए किया जा सकता है और बाद के मामले में केवल कानून में संशोधन करेगा और होगा, जरूरी नहीं कि यह भूतलक्षी हो। इसलिए, अधिनियम की प्रकृति का निर्धारण करते समय, अधिनियम की बजाय उसके सार पर ध्यान दिया जाना चाहिए। यदि कोई नया अधिनियम किसी पुराने अधिनियम की "व्याख्या करने के लिए है, तो यह बिना किसी उद्देश्य के होगा जब तक कि इसे भूतलक्षी न समझा जाए। एक व्याख्यात्मक अधिनियम आमतौर पर एक स्पष्ट चूक प्रदान करने या पिछले अधिनियम के अर्थ के बारे में संदेह को दूर करने के लिए पारित किया जाता है। यह अच्छी तरह से स्थापित है कि यदि कोई कानून उपचारात्मक है या पिछले कानून की केवल घोषणात्मक है तो आमतौर पर भूतलक्षी कार्रवाई का इरादा है। हमेशा इसका मतलब समझा जाएगा" या "कभी

शामिल नहीं किया गया समझा जाएगा" भाषा घोषणात्मक है, और स्पष्ट शब्दों में भूतलक्षी है। स्पष्ट शब्दों के अभाव में यह संकेत मिलता है कि संशोधित अधिनियम घोषणात्मक है, जब संशोधित प्रावधान स्पष्ट और स्पष्ट था, तो इसका अर्थ इतना नहीं लगाया जाएगा, एक संशोधन अधिनियम मूल अधिनियम के प्रावधान के अर्थ को स्पष्ट करने के लिए पूरी तरह से स्पष्ट हो सकता है जो पहले से ही अंतर्निहित था। इस प्रकृति के एक स्पष्टीकरण संशोधन का भूतलक्षी प्रभाव होगा और इसलिए, यदि मूल अधिनियम संविधान लागू होने पर यह मौजूदा कानून था, संशोधन अधिनियम भी मौजूदा का हिस्सा होगा"

16. जिले सिंह बनाम हरियाणा राज्य और अन्य (2004 (8)

एससीसी 1) में, इसे इस प्रकार देखा गया:

"13. यह आन्वयिक निर्वचन का एक प्रमुख सिद्धांत है कि प्रत्येक कानून प्रथम दृष्टया भविष्यलक्षी है जब तक कि यह स्पष्ट रूप से या आवश्यक अप्रत्यक्षतः द्वारा भूतलक्षी प्रभाव के लिए न बनाया गया हो। लेकिन सामान्य तौर पर नियम वहां लागू होता है जहां कानून का उद्देश्य निहित अधिकारों को प्रभावित करना है या नए बोझ थोपने या मौजूदा

दायित्वों को बढ़ाना हो। जब तक कानून में मौजूदा अधिकारों को प्रभावित करने के लिए विधायिका के इरादे को दिखाने के लिए पर्याप्त शब्द नहीं हैं, तब तक इसे केवल संभावित माना जाता है। "नोवा कॉन्स्टिट्यूटियो फ्यूचरिस फॉर्मम इंपोनेरे डिबेट नॉन प्रेटरिटिस"। एक नए कानून को पालन करने के लिए विनियमित करना चाहिए, अतीत को नहीं। (न्यायमूर्ति जीपी सिंह द्वारा वैधानिक व्याख्या के सिद्धांत, 9वां संस्करण, 2004 पृष्ठ 438 पर देखें) यह आवश्यक नहीं है कि किसी भी कानून को भूतलक्षी बनाने के लिए एक स्पष्ट प्रावधान किया जाए और भूतलक्षिता के विरुद्ध धारणा को आवश्यक निहितार्थ द्वारा खंडित किया जा सकता है, ऐसे मामले में जहां नया कानून समुदाय के लाभ के लिए एक स्वीकृत बुराई को ठीक करने के लिए बनाया गया है। (उक्तोक्त, पृष्ठ 440)।

14. भूतलक्षी कार्यवाही के विरुद्ध धारणा घोषणात्मक कानूनों पर लागू नहीं होती... इसलिए, अधिनियम की प्रकृति का निर्धारण करते समय, स्वरूप के बजाय सार पर ध्यान दिया जाना चाहिए। यदि कोई नया अधिनियम किसी पुराने अधिनियम की "व्याख्या करता है, तो यह बिना

किसी उद्देश्य के होगा जब तक कि भूतलक्षी रूप से इसका अर्थ न लगाया जाए। एक व्याख्यात्मक अधिनियम आमतौर पर एक स्पष्ट लोप प्रदान करने या पिछले अधिनियम के अर्थ के बारे में संदेह को दूर करने के लिए पारित किया जाता है। यह अच्छी तरह से स्थापित है कि यदि कोई कानून उपचारात्मक है या केवल पिछले कानून की घोषणात्मक है तो पूर्वव्यापी संचालन का आमतौर पर इरादा होता है... एक संशोधन अधिनियम मूल अधिनियम के प्रावधान के अर्थ को स्पष्ट करने के लिए पूरी तरह से घोषणात्मक हो सकता है जो पहले से ही अंतर्निहित था। इस प्रकृति के स्पष्टीकरण संशोधन का भूतलक्षी प्रभाव होगा (उक्त, पृ. 468-69)।

15. हालांकि भूतलक्षी प्रभाव की उपधारणा नहीं की जानी चाहिए और बल्कि भूतलक्षिता के खिलाफ उपधारणा है, क्रेज (कानून कानून, 7 वां संस्करण) के अनुसार, यह विधायिका के लिए भूतलक्षी संचालन वाले कानून बनाने का अधिकार खुला है। इसे स्पष्ट अधिनियमन द्वारा या नियोजित भाषा से आवश्यक निहितार्थ द्वारा प्राप्त किया जा सकता है। यदि प्रयुक्त भाषा से यह आवश्यक निहितार्थ है कि विधायिका

किसी विशेष खंड को भूतलक्षी कार्रवाई करने का इरादा रखती है, तो अदालतें उसे ऐसी कार्रवाई देंगी। भूतलक्षी कार्रवाई के स्पष्ट रूप से दिए जाने के अभाव में, अदालतों को प्रावधानों की व्याख्या करने और इस सवाल का जवाब देने के लिए कहा जा सकता है कि क्या विधायिका ने कानून को भूतलक्षिता देते हुए उस इरादे को पर्याप्त रूप से व्यक्त किया था। चार कारकों को प्रासंगिक के रूप में सुझाया गया है: (i) कानून का सामान्य विस्तार एवं क्षेत्र (ii) जिस उपचार के लिए कानून बनाया गया है (iii) पूर्व की विधि और (iv) विधायिका ने किस विषय पर विचार किया। (पृ. 388) पूर्वप्रभावीता के विरुद्ध नियम निरसन के प्रभाव से बचाने के लिए विस्तारित नहीं है, एक विशेषाधिकार जो अर्जित अधिकार के बराबर नहीं है। (पृ.392)“

17. उपरिस्थिति से, अपरिहार्य निष्कर्ष यह है कि धारा 271(1)(सी) का स्पष्टीकरण 4 प्रकृति में स्पष्ट है और तात्त्विक नहीं है। वर्चुअल के मामले (सुप्रा) में इसके विपरीत व्यक्त किया गया मत सही नहीं है।

18. जहां तक 2007 की एसएलपी (सी) संख्या 4379 से संबंधित अपील का सवाल है, यह ध्यान दिया जाना चाहिए कि विद्वान सॉलिसिटर जनरल ने कहा है कि भले ही विभाग अंततः इस बेंच के समक्ष सफल हो

जाए, वे दंड की मांग नहीं करेंगे उस मामले में निर्धारिती से. 2007 की एसएलपी (सी) संख्या 14785 से संबंधित सिविल अपील में भी यही स्थिति है।

19. अपीलें निस्तारित की जाती हैं

अपीलें निस्तारित।

यह अनुवाद आर्टिफिशियल इंटेलिजेंस टूल 'सुवास' की सहायता से अनुवादक न्यायिक अधिकारी मधुसूदन शर्मा (आर.एच.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।

धन्यवाद।