

गोदरेज एंड बॉयस मैनुफैक्चरिंग कंपनी लिमिटेड

बनाम

आयुक्त, आय-कर और अन्य

(सिविल अपील संख्या 7020/2011)

8 मई, 2017

[रंजन गोगोई और अशोक भूषण, जेजे.]

आयकर अधिनियम, 1961-धारा 14ए- कुल आय में शामिल नहीं होने वाली आय के संबंध में किया गया व्यय-खंड आय जो इस अधिनियम के तहत कुल आय का हिस्सा नहीं है- यदि इसमें उन शेयरों पर लाभांश आय शामिल है जिनके संबंध में धारा 115-ओ के तहत कर देय है और म्यूचुअल फंड की इकाइयों पर आय जिस पर कर देय है। 115-आर- धारित: धारा 14ए उन लाभांश आय पर लागू होगी जिस पर धारा 115-ओ के तहत कर देय है- धारा 14ए के सरल पठन से पता चलता है कि आय निर्धारिती की कुल आय में शामिल नहीं होनी चाहिए-एक बार उक्त शर्त पूरी हो जाने के बाद, उक्त आय अर्जित करने में किए गए व्यय की कटौती की अनुमति नहीं दी जा सकती है- इस प्रकार, धारा 14ए धारा 115-ओ के तहत लाभांश आय अर्जित करने में किए गए सभी खर्च की कटौती की अनुमति नहीं देगा जो निर्धारिती की कुल आय में शामिल नहीं है-तथ्यों और निर्धारिती के मामले की परिस्थितियों में, प्रश्नगत मूल्यांकन वर्ष के लिए, निर्धारिती बिना किसी कटौती के लाभांश आय के दावे के लाभ का हकदार है [115-ओ और 115-आर]

अपील को स्वीकार करते हुए, न्यायालय ने कहा:

1.1 वित्त अधिनियम 2001 द्वारा आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 14 ए को लागू करने के पीछे का उद्देश्य साफ़ और स्पष्ट है। विधायिका का उद्देश्य ऐसी स्थिति में छूट प्राप्त आय अर्जित करने के लिए किए गए व्यय के भत्ते के दावे की जांच करना है जहां एक निर्धारिती के पास छूट प्राप्त और गैर-छूट प्राप्त आय या समावेशक या गैर-समावेशक आय दोनों हैं। हालांकि इसमें कोई संदेह नहीं हो सकता है कि यदि विचाराधीन आय कर योग्य है और इसलिए कुल आय में शामिल है, तो ऐसी आय के संबंध में किए गए खर्चों की कटौती की अनुमति दी जानी चाहिए, ऐसी कटौती केवल इस आधार पर स्वीकार्य नहीं होगी कि निर्धारिती द्वारा प्राप्त लाभांश पर कर का भुगतान लाभांश देने वाली कंपनी द्वारा किया गया है न कि प्राप्तकर्ता निर्धारिती द्वारा, जबकि अधिनियम की धारा 10 (33) के तहत लाभांश के रूप में ऐसी आय प्राप्तकर्ता निर्धारिती की कुल आय का हिस्सा नहीं है। धारा 14 ए के एक सादे पाठ से पता चलता है कि आय निर्धारिती की कुल आय में शामिल नहीं होनी चाहिए। एक बार उक्त शर्त पूरी हो जाने के बाद, उक्त आय अर्जित करने में किए गए खर्च की कटौती की अनुमति नहीं दी जा सकती है। इस धारा में ऐसी स्थिति पर विचार नहीं किया गया है कि भले ही लाभांश देने वाली कंपनी के हाथों में कर योग्य आय को प्राप्तकर्ता निर्धारिती की कुल आय में शामिल नहीं माना जाए, फिर भी उस आय को अर्जित करने के लिए किए गए व्यय की अनुमति इस आधार पर दी जानी चाहिए कि निर्धारिती द्वारा ऐसी आय पर कोई कर का भुगतान नहीं किया गया है। यदि ऐसा अर्थ धारा 14 ए से जोड़ा जाता है, तो यह स्पष्ट रूप से धारा 14 ए की भाषा से परे होगा जिसे यथोचित रूप से व्यक्त किया जा सकता है। [पैरा 24] (622-सी-जी)

1.2 लाभांश देने वाली कंपनी के हाथों में कर योग्य, यह प्राप्तकर्ता निर्धारिती की कुल आय में शामिल नहीं है। ऐसे समय में जब उक्त स्थिति को उलट दिया गया था (2002 के वित्त अधिनियम द्वारा; वित्त अधिनियम, 2003 द्वारा पुनः प्रस्तुत), यह निर्धारिती था जो ऐसी लाभांश आय पर कर का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी था।

ऐसी स्थिति में निर्धारिती अधिनियम की धारा 57 के तहत ऐसी आय अर्जित करने के लिए किए गए व्यय की छूट के लाभ का दावा करने का हकदार था। एक बार धारा 10 (33) और 115-ओको फिर से लागू करने के बाद स्थिति को उलट दिया गया। उपरोक्त, वास्तव में इस स्थिति को मजबूत करता है कि अधिनियम की धारा 14 ए धारा 115-ओके तहत लाभांश आय अर्जित करने में किए गए सभी खर्चों की कटौती को अस्वीकार करने के लिए काम करेगी जो निर्धारिती की कुल आय में शामिल नहीं है। [पैरा 30] (625-बी-एफ)

1.3 विशेष श्रेणी है जिसे अधिनियम द्वारा अलग तरीके से माना गया है जो प्राप्तकर्ता निर्धारिती की कुल आय में उसी गैर-समावेशी को बनाता है क्योंकि लाभांश वितरण कंपनी द्वारा उस पर कर का भुगतान पहले ही किया जा चुका था। लाभांश आय की अन्य प्रजातियां जो प्राप्तकर्ता निर्धारिती के हाथों आयकर की वसूली को आकर्षित करती हैं, उन्हें अलग तरीके से माना गया है और अधिनियम के उक्त प्रावधानों के तहत कर के लिए उत्तरदायी बनाया गया है। [पैरा 31] [625-जी. एच.; 626-ए. बी.) 1.2 धारा 14 ए का शाब्दिक अर्थ, किसी भी बेतुकेपन को जन्म देने की जगह, अधिनियम की योजना और आय पर कर लगाने के उद्देश्य/उद्देश्य के साथ पूरी तरह से सुसंगत प्रतीत होता है। इसलिए, व्याख्या का अच्छी तरह से स्थापित सिद्धांत कि जहां कानून के शब्द और स्पष्ट हैं, शाब्दिक दृष्टिकोण के अलावा व्याख्या के सिद्धांतों का सहारा नहीं लिया जा सकता है, लागू होगा। [पैरा 27] [624-सी-डी]

1.4 हालांकि यह सही है कि धारा 10 (33) अधिनियम की धारा 115-ओ के तहत केवल लाभांश आय को छूट देती है और लाभांश आय की अन्य प्रजातियां हैं जिन पर अधिनियम के तहत कर लगाया जाता है, यह नहीं देखा जा सकता है कि कानून में उक्त स्थिति निर्धारिती को धारा 14 ए के प्रावधानों को इंगित तरीके से समझने में कैसे सहायता करेगी। अधिनियम की धारा 115-ओ के आलोक में पठित धारा 10(33) के

प्रावधानों का अर्थ लगाया जाना आवश्यक है। जहां तक लाभांश आय की उन प्रजातियों का संबंध है जिन पर अधिनियम की धारा 115-ओ के तहत कर देय है, उक्त लाभांश की कमाई निर्धारिती के हाथों में कर मुक्त है और उक्त निर्धारिती की कुल आय में शामिल नहीं है। यदि ऐसा है, तो यह नहीं देखा जा सकता है कि इस तरह की लाभांश आय के लिए अधिनियम की धारा 14ए के संचालन को कैसे रोका जा सकता है। तथ्य यह है कि अधिनियम की धारा 10 (33) और धारा 115-ओको एक साथ लाया गया था; हटा दिया गया और बाद में समग्र तरीके से फिर से पेश किया गया, यह भी निर्धारिती की सहायता नहीं करता है। बल्कि, उक्त तथ्य एक ऐसी स्थिति को स्वीकार करेंगे कि जब तक लाभांश आय है। बल्कि, उक्त तथ्यों से ऐसी स्थिति पैदा होगी कि जब तक लाभांश देने वाली कंपनी के हाथों में लाभांश आय कर योग्य है, तब तक यह प्राप्तकर्ता निर्धारिती की कुल आय में शामिल नहीं है। ऐसे समय में जब उक्त स्थिति को उलट दिया गया था (2002 के वित्त अधिनियम द्वारा; वित्त अधिनियम, 2003 द्वारा पुनः प्रस्तुत), यह निर्धारिती था जो ऐसी लाभांश आय पर कर का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी था। ऐसी स्थिति में निर्धारिती अधिनियम की धारा 57 के तहत ऐसी आय अर्जित करने के लिए किए गए व्यय की छूट के लाभ का दावा करने का हकदार था। एक बार धारा 10 (33) और 115-ओको फिर से लागू करने के बाद स्थिति को उलट दिया गया। उपरोक्त, वास्तव में इस स्थिति को मजबूत करता है कि अधिनियम की धारा 14ए धारा 115-ओके तहत लाभांश आय अर्जित करने में किए गए सभी खर्चों की कटौती को अस्वीकार करने के लिए काम करेगी जो निर्धारिती की कुल आय में शामिल नहीं है। [पैरा 30] (625-बी-एफ)

1.5 भले ही यह माना जाता है कि धारा 115-ओ के तहत अतिरिक्त आयकर लाभांश पर है न कि लाभांश देने वाली कंपनी के वितरित लाभ पर, धारा 14ए की प्रयोज्यता में कोई भौतिक अंतर पैदा नहीं होगा। अधिनियम की धारा 115-ओ की उप-धारा (4) और (5) यह बहुत स्पष्ट करती है कि ऐसे भुगतानों के आगे के लाभ का

दावा लाभांश देने वाली कंपनी या प्राप्तकर्ता निर्धारिती द्वारा नहीं किया जा सकता है। अधिनियम की धारा 194,195,196 सी और 199 के प्रावधान इस तथ्य को और मजबूत करेंगे कि अधिनियम की धारा 115-ओ के तहत लाभांश आय आय की एक विशेष श्रेणी है जिसे अधिनियम द्वारा अलग तरीके से माना गया है, जो प्राप्तकर्ता निर्धारिती की कुल आय में समान गैर-समावेशी बनाता है क्योंकि लाभांश वितरण कंपनी द्वारा उस पर कर का भुगतान पहले ही किया जा चुका था। लाभांश आय की अन्य प्रजातियां जो प्राप्तकर्ता निर्धारिती के हाथों आयकर की वसूली को आकर्षित करती हैं, उन्हें अलग तरीके से माना गया है और अधिनियम के उक्त प्रावधानों के तहत कर के लिए उत्तरदायी बनाया गया है। [पैरा31] [625-जी.एच.;626-ए.बी.)

1.6 निर्धारिती के खिलाफ पहले प्रश्न का उत्तर यह मानते हुए दिया जाता है कि धारा 14 ए लाभांश आय पर लागू होगी जिस पर धारा 115-ओ के तहत कर देय है। [पैरा 34] [627-बी] धारा 14 ए, जैसा कि मूल रूप से 2001 के वित्त अधिनियम द्वारा 1 से प्रभावी रूप से अधिनियमित किया गया है: 01.04.1962 उसी रूप और भाषा में है जो वर्तमान में अधिनियम की धारा 14 ए की उप-धारा (1) में दिखाई देती है। धारा 14 ए (2) और (3) को 2006 के वित्त अधिनियम द्वारा 01.04.2007 से लागू किया गया था। इस बात से इनकार नहीं किया जा सकता है कि धारा 14 ए (एल) के प्रावधानों को आकर्षित करने की आवश्यकता इस तथ्य का प्रमाण है कि जिस खर्च की अनुमति नहीं दी गई थी/कटौती की गई थी, वह वास्तव में लाभांश आय अर्जित करने में किया गया था। जहाँ तक अपीलार्थी-निर्धारिती का संबंध है, निर्धारण वर्ष 1998-1999,1999-2000 और 2001-2002 के संबंध में मुद्दे उसके पक्ष में समाप्त हो गए हैं। धारा 14 ए की उप-धाराओं (2) और (3) को लागू करने से पहले, इस तरह का निर्धारण निर्धारण अधिकारी द्वारा अपने सर्वोत्तम निर्णय में किया जाना आवश्यक था। उक्त सभी निर्धारण वर्षों में, यह अभिनिर्धारित किया गया कि राजस्व अस्वीकृत व्यय और विचाराधीन लाभांश आय की कमाई के बीच कोई संबंध स्थापित करने में विफल

रहा है। कुछ निर्धारण वर्षों के लिए किए गए आकलनों से उत्पन्न अपीलों में उक्त प्रश्न पर धारा 14ए की उप-धारा (2) और (3) के प्रावधानों की आवश्यकताओं के दृष्टिकोण से विशेष रूप से विचार किया गया था, जो तब तक लागू हो चुके थे। यह इस तरह से विचार करने पर है कि निष्कर्ष दर्ज किए गए थे कि व्यय का लाभांश आय की कमाई से कोई संबंध नहीं था और इसलिए, निर्धारिती लाभांश आय के कारण दावा की गई पूर्ण छूट का लाभ पाने का हकदार था। [पैरा 36] [627-सी-जी]

1.7 यह नहीं देखा जा सकता है कि उक्त तथ्य स्थिति में, मूल्यांकन वर्ष 2002-2003 के लिए एक अलग दृष्टिकोण कैसे लिया जा सकता था। नियमों के नियम 8डी के साथ पठित अधिनियम की धारा 14ए की उप-धाराएं (2) और (3) केवल आय के संबंध में किए गए व्यय के निर्धारण के लिए एक सूत्र निर्धारित करती हैं जो ऐसी स्थिति में अधिनियम के तहत कुल आय का हिस्सा नहीं है जहां निर्धारण अधिकारी निर्धारिती के दावे से संतुष्ट नहीं है। चाहे ऐसा निर्धारण नियम 8डी के तहत निर्धारित सूत्र को लागू करने पर किया जाना है या निर्धारण अधिकारी के सर्वोत्तम निर्णय में, कानून जो अभिनिर्धारित करता है वह निर्धारण अधिकारी में संतुष्टि की आवश्यकता है कि निर्धारिती के खातों को ध्यान में रखते हुए, जैसा कि उसके सामने रखा गया है, निर्धारिती के दावे की शुद्धता के संबंध में अपेक्षित संतुष्टि उत्पन्न करना संभव नहीं है। इसके बाद ही नियम 8डी के साथ पठित धारा 14ए (2) और (3) के प्रावधान या सबसे अच्छा निर्णय निर्धारण, जैसा कि पहले प्रचलित था, लागू होगा। [पैरा 37] [627-एच;628-ए-सी]

1.8 तत्काल मामले में, उन कारणों का कोई उल्लेख नहीं है जो निर्धारण अधिकारी पर, निर्धारण वर्ष के साथ व्यवहार करते समय, यह अभिनिर्धारित करने के लिए प्रबल थे कि निर्धारिती के दावे कि लाभांश आय अर्जित करने के लिए कोई व्यय नहीं किया गया था, स्वीकार नहीं किया जा सकता है और पिछले निर्धारण वर्षों के लिए

न्यायाधिकरण के आदेश निर्धारण अधिकारी को क्यों स्वीकार्य नहीं थे, विशेष रूप से, किसी नए तथ्य या परिस्थितियों के परिवर्तन के अभाव में। अस्वीकृत व्यय और प्राप्त लाभांश आय के बीच एक उचित संबंध स्थापित करने के लिए न तो किसी आधार का खुलासा किया गया था। यह कि उपलब्ध अधिशेष या ब्याज मुक्त निधियों की उपलब्धता के बावजूद निर्धारिती के उधार के किसी भी हिस्से को कर मुक्त आय अर्जित करने के लिए मोड़ दिया गया था, किसी भी सामग्री द्वारा अप्रमाणित है। हालांकि यह सच है कि न्यायिक निर्णय का सिद्धांत अधिनियम के तहत मूल्यांकन कार्यवाही पर स्थिरता और निश्चितता की आवश्यकता और एक स्थिर स्थिति से प्रस्थान के लिए मजबूत और मजबूर करने वाले कारणों का अस्तित्व लागू नहीं होगा। [पैरा 38] [628-डी-एफ]

1.9 दूसरे प्रश्न का उत्तर निर्धारिती के पक्ष में दिया जाता है और निर्धारण वर्ष के लिए निर्धारिती बिना किसी कटौती के लाभांश आय के दावे का पूरा लाभ पाने का हकदार होता है। [पैरा 39] [629-बी-सी]

1.10 उच्च न्यायालय के आदेश को उपरोक्त निष्कर्षों के अधीन रखा गया है। [पैरा 40] [629-सी) द्वारा स्वीकार किया गया था) अपीलार्थी के मामले में धारा 14 ए के प्रावधानों का कोई भी सवाल हो सकता है।

के.पी. वर्गीज बनाम आयकर अधिकारी, एर्नाकुलम और एक अन्य (1981) 131 आईटीआर 597 (एससी); एस. आई. टी. वाल्फोर्ट शेयर एंड स्टॉक ब्रोकर्स पी. लिमिटेड (2010) 326 आई. टी. आर. 1 (एस. सी.); आयकर आयुक्त-III बनाम कलकत्ता निटवियर्स, लुधियाना (2014) 6 एस. सी. सी. 444; आयकर आयुक्त बनाम तारा एजेंसियां (2007) 292 आई. टी. आर. 444 (एस. सी.); राधास्वामी सतसंग बनाम आयकर आयुक्त (1992) 193 आई. टी. आर. (एस. सी.) 321-संदर्भित। केप ब्रांडी सिंडिकेट बनाम आई. आर. सी. [1921] 1 के. बी. 64-संदर्भित।

मामला कानून संदर्भ

(1981) 131 आई. टी. आर. 597 (एस. सी.) पैरा 14 को संदर्भित।

(2010) 326 आई. टी. आर. 1 (एस. सी.) पैरा 19 को संदर्भित।

(2014) 6 धारा 444 पैरा 27 को संदर्भित ।

(2007) 292 आई. टी. आर. 444 (एस. सी.) पैरा 28 को संदर्भित।(1992) 193 आई. टी. आर. (एस. सी.) 321 पैरा 38 को संदर्भित।

सिविल अपीलिय क्षेत्राधिकार की सिविल अपील सं. 7020/2011

2010 की आयकर अपील संख्या 626 में बॉम्बे उच्च न्यायालय के निर्णय और आदेश से

अपीलार्थी की ओर से अधिवक्ता सोहराब ई. दस्तूर, पर्सी जे. पारदीवाला, वरिष्ठ अधिवक्ता, नीतेश जोशी, रुस्तम बी. हाथीखानावाला,

न्यायालय का निर्णय न्यायाधिपति रंजन गोगोई द्वारा दिया गया था।

1. वर्ष 1932 में निगमित अपीलकर्ता कंपनी इस्पात के फर्नीचर, सुरक्षा उपकरणों, टाइपराइटर, विद्युत उपकरणों और अन्य संबंधित उत्पादों के निर्माण के व्यवसाय में लगी हुई है। यह विभिन्न अन्य कंपनियों का प्रवर्तक भी है और बहन की चिंताओं जैसी चिंताओं पर नियंत्रण बनाए रखने के लिए ऐसी कंपनियों में अपने धन का निवेश करता है।

2. वर्तमान अपील में मुद्दा लाभांश आय अर्जित करने में किए गए व्यय की कटौती की स्वीकार्यता या अन्यथा से संबंधित है जो कुल आय में शामिल नहीं है या (आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 10 (33) के प्रावधानों के आधार पर निर्धारिती

(जिसे इसके बाद "अधिनियम" के रूप में संदर्भित किया गया है) जो प्रासंगिक मूल्यांकन वर्ष के दौरान लागू है।

3. मूल्यांकन वर्ष 2002-2003 के लिए, अपीलार्थी-कंपनी ने Rs.45,90,39,210 -के कुल नुकसान की घोषणा करते हुए अपना विवरणी दाखिल किया। उक्त प्रतिफल में, इसने कंपनियों से लाभांश के रूप में आय और म्यूचुअल फंड की इकाइयों से आय को Rs.34,34,78,686 की सीमा तक दिखाया था। उक्त राशि के 98 प्रतिशत तक लाभांश आय का योगदान गोदरेज समूह की कंपनियों द्वारा किया गया था, जबकि केवल 0.05 प्रतिशत की 1,71,000/- रुपये की राशि गैर-गोदरेज समूह की कंपनियों से आई थी। उपरोक्त लाभांश उपर्युक्त लाभांश आय का 1.95% Rs.66,79,000/- का योग, म्यूचुअल फंड से आया था। मान लीजिए कि समूह की कंपनियों में अपीलार्थी के निवेश का एक बड़ा हिस्सा बोनस शेयरों के रूप में था जिसमें कोई नया पूंजी निवेश या परिव्यय शामिल नहीं था।

4. जिन अन्य प्रासंगिक तथ्यों पर ध्यान दिया जा सकता है, वे यह हैं कि मूल्यांकन वर्ष से संबंधित पिछले वर्ष के पहले दिन यानी 1 अप्रैल, 2001 को अपीलकर्ता कंपनी के शेयरों और म्यूचुअल फंडों में निवेश 19 करोड़ रुपये था, जबकि पिछले वर्ष के अंत में यानी 31 मार्च, 2002 को निवेश 54 करोड़ रुपये था। उपरोक्त आंकड़े यह दर्शाते हैं कि मूल्यांकन वर्ष 2002-2003 के लिए प्रासंगिक पिछले वर्ष के दौरान कोई नया निवेश नहीं किया गया था। वास्तव में, निवेश उस हद तक नीचे आ गया था जिस पर ऊपर ध्यान दिया गया था।

5. इसके अलावा, 31 मार्च, 2002 को Rs.125.54 करोड़ के निवेश की तुलना में, उक्त तिथि को अपीलार्थी के पास शेयर पूंजी (Rs.6.55 करोड़) के साथ-साथ भंडार और अधिशेष (Rs.274.09 करोड़) के रूप में ब्याज मुक्त निधियों के रूप में कुल Rs.280.64 करोड़ था। दूसरी ओर, पिछले वर्ष के पहले दिन यानी 1 अप्रैल, 2001 को

19 करोड़ रुपये के निवेश की तुलना में, अपीलार्थी के पास शेयर पूंजी (4 करोड़ रुपये) और भंडार और अधिशेष (1 करोड़ रुपये) के रूप में ब्याज मुक्त निधियों के रूप में कुल 2 करोड़ रुपये थे। उपरोक्त तथ्यों से पता चलता है कि अपीलार्थी के पास निवेश करने के उद्देश्य से पर्याप्त ब्याज मुक्त धन उपलब्ध था।

6. इस स्तर पर हम समय में थोड़ा पीछे जा सकते हैं और मूल्यांकन वर्ष 1998-1999 से शुरू कर सकते हैं जिसमें अपीलार्थी की लाभांश आय Rs.11,41,34,093-थी। आकलन अधिकारी ने कथित लाभांश आय की कमाई के लिए कुल ब्याज व्यय Rs.34,64,89,000 में से अनुमानित रूप से रु. 1,47,40,000/- आवंटित किए और इस तरह के ब्याज व्यय की अनुमति नहीं दी और इसके परिणामस्वरूप अधिनियम की धारा 10 (33) के तहत उपलब्ध छूट को शुद्ध लाभांश में कम कर दिया। अपील में, आय कर आयुक्त (अपील) ने इस आधार पर पूरी लाभांश आय की छूट की अनुमति दी कि निर्धारण अधिकारी एक ओर म्यूचुअल फंड के शेयरों और इकाइयों में निवेश और दूसरी ओर उधार ली गई निधियों के बीच कोई संबंध दिखाने में विफल रहा है। राजस्व द्वारा दायर विद्वत आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण (जिसे इसके बाद "न्यायाधिकरण" के रूप में संदर्भित किया गया है) ने अपीलीय आदेश की पुष्टि की। उक्त आदेश को अंतिम रूप मिल गया था।

7. आकलन वर्षों 1999-2000 और 2001-2002 के लिए अधिनियम की धारा 10 (33) के तहत छूट के संबंध में मुद्दे को एक बार फिर आयकर आयुक्त (अपील) और विद्वान न्यायाधिकरण द्वारा निर्धारिती के पक्ष में रखा गया था। प्रारंभ में, निर्धारण अधिकारी ने दोनों मूल्यांकन वर्षों में, अनुमानित रूप से गणना किए गए ब्याज व्यय को लाभांश आय की कमाई से संबंधित होने की अनुमति नहीं दी थी। उक्त अपीलीय आदेश भी अंतिम रूप ले चुका था। मध्यवर्ती निर्धारण वर्ष 2000-2001 के लिए अपीलार्थी की आय की वापसी की कोई जांच नहीं की गई थी। नतीजतन, ऐसी

आय अर्जित करने के संबंध में किए गए किसी भी खर्च की अनुमति दिए बिना लाभांश आय को पूरी तरह से अनुमति दी गई थी। हालांकि, निर्धारण वर्ष 2002-2003 के लिए, निर्धारण अधिकारी ने 34,34,78,686/- रुपये की लाभांश आय अर्जित करने के लिए जिम्मेदार होने के लिए रु. 6,92,06,000/- की सीमा तक ब्याज व्यय की अनुमति नहीं दी।

8. अस्वीकृत ब्याज व्यय का उक्त आंकड़ा म्यूचुअल फंड के शेयरों और इकाइयों में निवेश की लागत और तुलनपत्र में दिखाई देने वाली कुल परिसंपत्तियों की लागत के अनुपात में एक काल्पनिक आधार पर वर्ष के लिए कुल ब्याज व्यय से तैयार किया गया था। यद्यपि निर्धारण अधिकारी के उपरोक्त आदेश को आय कर आयुक्त (अपील) द्वारा पिछले निर्धारण वर्षों से संबंधित पहले के आदेशों के बाद उलट दिया गया था, जैसा कि ऊपर देखा गया है, विद्वत न्यायाधिकरण ने अपील में 26 अगस्त, 2009 के अपने आदेश द्वारा एक अलग दृष्टिकोण अपनाया। विद्वत न्यायाधिकरण ने अभिनिर्धारित किया कि अधिनियम की धारा 14ए की उप-धाराएं (2) और (3) (1 अप्रैल, 2007 से वित्त अधिनियम, 2006 द्वारा अंतःस्थापित) निर्धारण वर्ष पर पूर्वव्यापी रूप से लागू थीं और इसलिए, मामले को अधिनियम की धारा 14ए की उक्त उप-धाराओं के आलोक में अपनी संतुष्टि/निष्कर्षों को दर्ज करने के लिए निर्धारण अधिकारी को भेजा जाना चाहिए। यह इस तथ्य के साथ नहीं था कि निर्धारण अधिकारी द्वारा दिया गया एकमात्र भत्ता जिसे आयकर आयुक्त (अपील) द्वारा अपील में उलट दिया गया था, वह ब्याज व्यय के संबंध में था जो एक काल्पनिक आधार पर तैयार किया गया था।

9. व्यथित होकर, तत्काल अपील मुख्य रूप से दो प्रश्न उठाते हुए दायर की गई है जिन्हें अपीलार्थी द्वारा संक्षेप में प्रस्तुत किया गया है, और हम सटीक रूप से निम्नानुसार कह सकते हैं: "(ए) अपीलार्थी के मामले में तथ्यात्मक स्थिति और निष्कर्षों के बावजूद, क्या धारा 14ए में दिखाई देने वाली" आय जो इस अधिनियम के तहत कुल आय का

हिस्सा नहीं है "वाक्यांश के दायरे में उन शेयरों पर लाभांश आय शामिल है जिनके संबंध में अधिनियम की धारा 115-ओ के तहत कर देय है और म्यूचुअल फंड की इकाइयों पर आय जिस पर धारा 115-आर के तहत कर देय है। (बी)

कानूनी पहलुओं पर जो भी विचार हो, चाहे वे तथ्यों और अपीलार्थी के मामले की परिस्थितियों पर हों और काफी समय तक (जिन्हें राजस्व द्वारा स्वीकार किया गया था) निचले अधिकारियों के सर्वसम्मत निष्कर्षों को ध्यान में रखते हुए अपीलार्थी के मामले में धारा 14क के प्रावधानों का कोई भी प्रश्न हो सकता है।

10. हमने अपीलार्थी की ओर से उपस्थित विद्वान वरिष्ठ वकील श्री सोहराब ई. दस्तूर और राजस्व की ओर से उपस्थित विद्वान सॉलिसिटर जनरल श्री रंजीत कुमार को सुना है।

11. शुरुआत में, अधिनियम के प्रासंगिक प्रावधान जिन पर विचार करने की आवश्यकता होगी, नीचे दिए गए हैं: इस अधिनियम में, जब तक कि संदर्भ में अन्यथा आवश्यकता न हो, (22) "लाभांश" में शामिल हैं-(क) किसी कंपनी द्वारा संचित लाभ का कोई वितरण, चाहे वह पूंजीकृत हो या न हो, यदि इस तरह के वितरण में कंपनी द्वारा कंपनी की सभी या किसी भी हिस्से की परिसंपत्तियों के अपने शेयरधारकों को जारी करना शामिल है;

(b) XXX XXX XXX

(c) XXX XXX XXX

(d) XXX XXX XXX

(e) XXX XXX XXX XXX

(e) XXX XXX XXX XXX

लेकिन "लाभांश" में शामिल नहीं है।

10. कुल आय में नहीं शामिल आय- किसी भी व्यक्ति की पिछले वर्ष की कुल आय की गणना करने में, निम्नलिखित खंडों में से किसी के भीतर आने वाली कोई भी आय शामिल नहीं की जाएगी।

(33) (i) धारा 115-ओ में निर्दिष्ट लाभांश; या (ii) यूनिट ट्रस्ट ऑफ इंडिया अधिनियम, 1963 (1963 का 52) के तहत स्थापित यूनिट ट्रस्ट ऑफ इंडिया से इकाइयों के संबंध में प्राप्त आय; या (iii) खंड (23 डी) के तहत निर्दिष्ट म्यूचुअल फंड की इकाइयों के संबंध में प्राप्त आय, बशर्ते कि यह खंड भारत के यूनिट ट्रस्ट या म्यूचुअल फंड की इकाइयों के हस्तांतरण से उत्पन्न होने वाली किसी भी आय पर लागू नहीं होगा, जैसा भी मामला हो।

14(1) इस अध्याय के तहत कुल आय की गणना करने के प्रयोजनों के लिए, निर्धारिती द्वारा आय के संबंध में किए गए व्यय के संबंध में कोई कटौती की अनुमति नहीं दी जाएगी जो इस अधिनियम के तहत कुल आय का हिस्सा नहीं है। (2) निर्धारण अधिकारी ऐसी आय के संबंध में किए गए व्यय की राशि निर्धारित करेगा जो इस अधिनियम के तहत कुल आय का हिस्सा नहीं है, ऐसी विधि के अनुसार जो निर्धारित की जाए, यदि निर्धारण अधिकारी, निर्धारिती के खातों को ध्यान में रखते हुए, आय के संबंध में ऐसे व्यय के संबंध में निर्धारिती के दावे की शुद्धता से संतुष्ट नहीं है जो इस अधिनियम के तहत कुल आय का हिस्सा नहीं है।

(3) उप-धारा (2) के प्रावधान उस मामले के संबंध में भी लागू होंगे जहां एक निर्धारिती दावा करता है कि उसके द्वारा आय के संबंध में कोई व्यय नहीं किया गया है जो इस अधिनियम के तहत कुल आय का हिस्सा नहीं है: बशर्ते कि इस धारा में निहित कुछ भी निर्धारण अधिकारी को धारा 147 के तहत पुनर्मूल्यांकन करने या

निर्धारण को बढ़ाने या पहले से किए गए सी धनवापसी को कम करने या अन्यथा धारा 54 के तहत निर्धारिती के दायित्व को बढ़ाने का अधिकार नहीं देगा।

नियम 80-(सी. बी. डी. टी. अधिसूचना No.45/2002 दिनांकित-24.03.2008 द्वारा प्रस्तुत।

"आय के संबंध में व्यय की राशि निर्धारित करने की विधि जो कुल आय में शामिल नहीं है।

8 डी (1) जहां निर्धारण अधिकारी, अपने पिछले वर्ष के निर्धारिती के खातों को ध्यान में रखते हुए, इस बात से संतुष्ट नहीं है-(क) निर्धारिती द्वारा किए गए व्यय के दावे की शुद्धता; या (ख) निर्धारिती द्वारा किया गया दावा कि आय के संबंध में कोई व्यय नहीं किया गया है, जो ऐसे पिछले वर्ष के लिए अधिनियम के तहत कुल आय का हिस्सा नहीं है, तो वह उप-नियम (2) के प्रावधानों के अनुसार ऐसी आय के संबंध में व्यय की राशि निर्धारित करेगा। (2) आय के संबंध में व्यय जो कुल आय का हिस्सा नहीं है, निम्नलिखित राशियों का कुल योग होगा, अर्थात्:-(i) आय से सीधे संबंधित व्यय की राशि जो कुल आय का हिस्सा नहीं है; (ii) ऐसे मामले में जहां निर्धारिती ने पिछले वर्ष के दौरान ब्याज के रूप में व्यय किया है जो सीधे किसी विशेष आय या प्राप्ति के लिए जिम्मेदार नहीं है, निम्नलिखित सूत्र के अनुसार गणना की गई राशि, अर्थात्: -

ए*बी/सी जहाँ ए = पिछले वर्ष के दौरान उपगत खंड (i) में सम्मिलित ब्याज की राशि के अलावा ब्याज के रूप में व्यय की राशि; बी = निवेश के मूल्य का औसत, जिससे आय कुल आय का हिस्सा नहीं है या नहीं बनेगी, जैसा कि पिछले वर्ष के पहले दिन और अंतिम दिन निर्धारिती की तुलनपत्र में दिखाई देता है; सी = पिछले वर्ष के पहले दिन और अंतिम दिन निर्धारिती की तुलनपत्र में दिखाई देने वाली कुल संपत्तियों

का औसत; (iii) निवेश के मूल्य के औसत के आधे प्रतिशत के बराबर राशि, जिससे होने वाली आय निर्धारिती की तुलनपत्र में दिखाई देने वाली कुल आय का हिस्सा नहीं है या नहीं बनेगी। (3) इस नियम के प्रयोजनों के लिए, 'कुल परिसंपत्तियों' का अर्थ होगा, परिसंपत्तियों के पुनर्मूल्यांकन के कारण वृद्धि को छोड़कर, लेकिन परिसंपत्तियों के पुनर्मूल्यांकन के कारण कमी सहित, तुलनपत्र में दिखाई देने वाली कुल परिसंपत्तियाँ।

115-ओ घरेलू कंपनियों के वितरित लाभ पर कर-(!) इस अधिनियम के किसी अन्य प्रावधान में कुछ भी निहित होने के बावजूद और इस धारा के प्रावधानों के अधीन रहते हुए, किसी भी निर्धारण वर्ष के लिए किसी घरेलू कंपनी की कुल आय के संबंध में प्रभार्य आय-कर के अलावा, ऐसी कंपनी द्वारा 1 अप्रैल, 2003 को या उसके बाद लाभांश के रूप में (चाहे वह अंतरिम हो या अन्यथा) घोषित, वितरित या भुगतान की गई कोई भी राशि, चाहे वह वर्तमान या संचित लाभों में से हो, पंद्रह प्रतिशत की दर से अतिरिक्त आयकर (जिसे इसके बाद वितरित लाभ पर कर के रूप में संदर्भित किया जाएगा) के लिए प्रभारित की जाएगी।

(1 ए) XXX XXX XXX XXX (1 बी) XXX XXX XXX

(2) इसके बावजूद कि किसी घरेलू कंपनी द्वारा इस अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार संगणित अपनी कुल आय पर कोई आय-कर देय नहीं है, उप-धारा (1) के तहत वितरित लाभ पर कर ऐसी कंपनी द्वारा देय होगा।

(3) घरेलू कंपनी और कंपनी का प्रधान अधिकारी (क) किसी लाभांश की घोषणा; या (ख) किसी लाभांश का वितरण; या (ग) किसी लाभांश का भुगतान, जो भी सबसे पहले हो, की तारीख से चौदह दिनों के भीतर केंद्र सरकार को वितरित लाभ पर कर का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी होगा।

(4) कंपनी द्वारा इस प्रकार भुगतान किए गए वितरित लाभ पर कर को लाभांश के रूप में घोषित, वितरित या भुगतान की गई राशि के संबंध में कर का अंतिम भुगतान माना जाएगा और इसके लिए कंपनी या किसी अन्य व्यक्ति द्वारा इस प्रकार भुगतान की गई कर राशि के संबंध में आगे कोई क्रेडिट का दावा नहीं किया जाएगा।

(5) इस अधिनियम के किसी अन्य प्रावधान के तहत कंपनी या किसी शेयरधारक को उस राशि के संबंध में कोई कटौती की अनुमति नहीं दी जाएगी, जिस पर उप-धारा (1) या उस पर कर लगाया गया है।

(6) XXX XXX XXX

(7) XXX XXX XXX XXX

(8) XXX XXX XXX

"115आर. इकाई धारकों को वितरित आय पर कर-(1) इस अधिनियम के किसी अन्य प्रावधान और भारतीय इकाई न्यास अधिनियम, 1963 (1963 का 52) की धारा 32 में कुछ भी निहित होने के बावजूद, भारतीय इकाई न्यास द्वारा 31 मार्च, 2002 को या उससे पहले अपने इकाई धारकों को वितरित की गई आय की कोई राशि। बशर्ते कि इस उप-धारा में निहित कुछ भी 1 अप्रैल, 1999 से शुरू होने वाली तीन साल की अवधि के लिए ऐसी निधि से किए गए किसी भी वितरण के संबंध में उपार्जित इक्विटी उन्मुख निधियों के इकाई धारक को वितरित किसी भी आय के संबंध में लागू नहीं होगा। (2) इस अधिनियम के किसी अन्य प्रावधान में कुछ भी निहित होने के बावजूद, निर्दिष्ट कंपनी या म्यूचुअल फंड द्वारा अपने इकाई धारकों को वितरित आय की कोई भी राशि कर से प्रभार्य होगी और ऐसी निर्दिष्ट कंपनी या म्यूचुअल फंड ऐसी वितरित आय पर निम्नलिखित दर से अतिरिक्त आय-कर का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी होगी -

(i) XXX XXX XXX XXX XXX

(ii) xxx xxx xxx xxx xxx

(iii) xxx xxx xxx xxx xx xxx xxx xxx xxx xxx xxx xxx xxx"

12. अपीलार्थी की ओर से उपस्थित विद्वान वरिष्ठ वकील श्री सोहराब ने तर्क दिया है कि अधिनियम की धारा 14 ए एक मद से संबंधित व्यय के भत्ते से संबंधित है जो कर का भुगतान नहीं किया गया है। विद्वान वकील के अनुसार, धारा 14 ए केवल उन स्थितियों में लागू होती है जहां आय कर मुक्त है; गैर-कर योग्य है और प्रति कर 9 एफ की कोई घटना नहीं है। शेयरों पर लाभांश अधिनियम की धारा 115-ओ के तहत कर के अधीन है जबकि इकाइयों या म्यूचुअल फंडों के रिटर्न पर धारा 115 आर के तहत कर लगाया जाता है। विद्वान वकील के अनुसार, यह तथ्य कि इस तरह के लाभांश पर कर का भुगतान लाभांश देने वाली कंपनी द्वारा किया जाता है, न कि लाभांश प्राप्तकर्ता द्वारा, इसका कोई परिणाम नहीं है। आगे बढ़ते हुए, श्री दस्तूर ने तर्क दिया है कि अधिनियम की धारा 10 (33) के तहत, अधिनियम की धारा 115-ओ में निर्दिष्ट लाभांश के रूप में आय या अकेले यू. टी. आई. या म्यूचुअल फंड से इकाइयों के संबंध में प्राप्त आय को छूट दी गई है। यह लाभांश आय का केवल एक प्रकार है जिसे अधिनियम की धारा 10 (33) के तहत छूट दी गई है, जबकि ऐसी (लाभांश) आय की आय के प्रकार, उदाहरण के लिए, विदेशी कंपनियों से लाभांश अभी भी कर के लिए उत्तरदायी है क्योंकि इस तरह के लाभांश पर कर का भुगतान पहले ही किया जा चुका है, हालांकि लाभांश देने वाली कंपनी द्वारा, धारा 14 ए ऐसी लाभांश आय अर्जित करने के लिए किए गए खर्च को बाहर करने के लिए लागू नहीं होगी क्योंकि उक्त आय वास्तव में कर मुक्त नहीं है।

13. श्री दस्तूर ने आगे तर्क दिया है कि अधिनियम की धारा 10 (33) और धारा 115-ओ के बीच एक स्पष्ट संबंध है क्योंकि दोनों धाराओं को वित्त अधिनियम, 1997 द्वारा अधिनियम में जोड़ा गया था। जब वित्त अधिनियम, 2002 द्वारा पहले

की स्थिति को बहाल किया गया, तो शेयरधारक एक बार फिर लाभांश पर कर के लिए उत्तरदायी हो गए, जो स्थिति तब तक जारी रही जब तक कि अधिनियम की धारा 10 (34) के प्रावधानों और धारा 115-ओको वित्त अधिनियम, 2003 द्वारा 1 अप्रैल, 2003 से फिर से लागू नहीं किया गया। इसलिए, यह तर्क दिया जाता है कि अधिनियम की धारा 10 (33) और धारा 115-ओ दोनों लाभांश आय के कराधान के लिए एक समग्र योजना का गठन करती हैं, जिसमें विधायी नीति स्पष्ट है कि लाभांश, हालांकि इसे वितरित करने वाली कंपनी के हाथों में कर लगाया जाना है, प्राप्तकर्ता की कुल आय में शामिल नहीं किया जाना है। केवल यह तथ्य कि राशि को प्राप्तकर्ता निर्धारित की कुल आय में शामिल नहीं किया जाना है, अधिनियम की धारा 14ए के प्रावधानों को आकर्षित नहीं करेगा, क्योंकि मुख्य परीक्षा यह है कि लाभांश आय कर मुक्त है या नहीं। विद्वान वकील के अनुसार, कर का भुगतान करने वाला व्यक्ति उपरोक्त उद्देश्य के लिए प्रासंगिक नहीं है।

14. श्री दस्तूर ने यह भी आग्रह किया है कि उपरोक्त स्थिति को राजस्व द्वारा अपने जवाबी हलफनामे में स्वीकार कर लिया गया है जिसमें यह स्वीकार किया गया है कि धारा 10 (33) के तहत दी गई छूट अधिनियम की धारा 115-ओ के तहत लाभांश वितरित करने वाली कंपनी से लाभांश आय पर कर के संग्रह के परिणामस्वरूप है। इसलिए, श्री दस्तूर का तर्क है कि धारा 14ए की शाब्दिक व्याख्या से बचा जाना चाहिए। इस संबंध में के. पी. वर्गीज बनाम आयकर अधिकारी, एर्नाकुलम और अन्य के मामले का संदर्भ दिया गया है। यह विशेष रूप से श्री दस्तूर द्वारा तर्क दिया गया है कि भुगतान किए गए लाभांश पर कर लाभ पर कर नहीं है जिसमें से लाभांश वितरित किया जाता है क्योंकि अधिनियम की धारा 115-ओ के तहत लाभांश का भुगतान या तो संचित लाभ या वर्तमान लाभ से किया जा सकता है। वास्तव में, कंपनी अधिनियम की धारा 205 वर्ष में संचित लाभ में से लाभांश के भुगतान की अनुमति देती है, हालांकि कंपनी को नुकसान हुआ होगा। इसके अलावा, यह तर्क दिया जाता है कि

लाभांश का भुगतान करने वाली कंपनी से अधिनियम की धारा 115-ओ के तहत कर लगाया जाएगा, ऐसे मामले में भी जहां अधिनियम के नियमित प्रावधानों के तहत कोई कर देय नहीं है क्योंकि उसकी पूरी आय, अन्यथा कटौती के लिए पात्र है। दूसरे शब्दों में, अधिनियम की धारा 115-ओ के तहत कर लाभांश देने वाली कंपनी द्वारा देय है, भले ही अधिनियम के नियमित प्रावधानों के तहत ऐसी कंपनी की आय पर कोई कर देय न हो।

15. दूसरी ओर, भारत के विद्वान सॉलिसिटर जनरल, जिन्होंने राजस्व की ओर से मामले में तर्क दिया है, ने 2001 के वित्त अधिनियम द्वारा अधिनियम की धारा 14 ए को शामिल करने से पहले अदालत के समक्ष कानून की स्थिति रखी है। विद्वान सॉलिसिटर जनरल के अनुसार, अधिनियम में धारा 14 ए को शामिल करना कई न्यायिक घोषणाओं की भरपाई करने के लिए था, जिसमें कहा गया था कि किसी निर्धारित आय अर्जित करने के मामले में, जो कुल आय में शामिल और गैर-शामिल दोनों हैं, पूरे खर्च कटौती के रूप में अनुमत होंगे, जिसमें कुल आय में शामिल नहीं होने वाली आय से संबंधित खर्च भी शामिल होंगे। विद्वान महान्यायवादी ने न्यायालय का ध्यान वित्त विधेयक, 2001 के प्रावधानों की व्याख्या करने वाले ज्ञापन की ओर आकर्षित किया है जो निम्नलिखित प्रभाव से है। कुछ आयें जो कुल आय की गणना करते समय शामिल नहीं हैं, उन्हें अधिनियम के विभिन्न प्रावधानों के तहत छूट दी गई है। ऐसे मामले सामने आए हैं जहां ऐसी छूट वाली आय के संबंध में कटौती का दावा किया गया है। इसका मतलब यह है कि आय की कुछ श्रेणियों को छूट के रूप में दिए गए कर प्रोत्साहन का उपयोग कर योग्य आय के खिलाफ छूट प्राप्त आय अर्जित करने के लिए किए गए खर्चों को काटकर गैर-छूट प्राप्त आय पर देय कर को कम करने के लिए किया जा रहा है। यह कराधान के बुनियादी सिद्धांतों के खिलाफ है, जिसमें केवल शुद्ध आय, यानी सकल आय को घटाकर व्यय पर कर लगाया जाता है। इसी सादृश्य पर, छूट शुद्ध आय के संबंध में भी है। खर्चों की अनुमति केवल उस

सीमा तक दी जा सकती है जब वे कर योग्य आय की कमाई से संबंधित हों। इसलिए, एक नई धारा 14ए को शामिल करने का प्रस्ताव है ताकि आयकर अधिनियम, 1961 की स्थापना के बाद से विधानमंडल के इरादे को स्पष्ट किया जा सके कि आय के संबंध में निर्धारित द्वाारा किए गए किसी भी व्यय के संबंध में कोई कटौती नहीं की जाएगी जो आयकर अधिनियम के तहत कुल आय का हिस्सा नहीं है।

16. स्थिति C.B.D.T द्वारा वित्त अधिनियम, 2001 के उक्त उद्देश्य की व्याख्या के संदर्भ में जारी किये गये परिपत्र सं. 14 द्वारा स्पष्ट की गई है। विद्वत महान्यायवादी द्वारा उक्त परिपत्र भी न्यायालय के समक्ष रखा गया है।

17. विद्वान महान्यायवादी ने अधिनियम की धारा 14ए में संशोधनों के इतिहास का भी पता लगाया है और विशेष रूप से, 2006 के वित्त अधिनियम द्वारा इसकी उप-धाराओं (2) और (3) को शामिल करने के बारे में भी बताया है। वित्त विधेयक 2006 के प्रावधानों को समझाते हुए ज्ञापन में वर्णित उप-धारा (2) और (3) को शामिल करने के उद्देश्य पर भी विद्वान सॉलिसिटर जनरल ने भरोसा किया है, जो तर्क देते हैं कि उक्त ज्ञापन से यह स्पष्ट है कि उप-धारा (2) और (3) को धारा 14ए के मौजूदा प्रावधानों के रूप में पेश किया गया था, जिसमें आय अर्जित करने के लिए किए गए व्यय की गणना की कोई विधि प्रदान नहीं की गई थी जो कुल आय का हिस्सा नहीं है। इसलिए, विद्वान सॉलिसिटर जनरल द्वारा यह आग्रह किया जाता है कि धारा 14ए और इसकी उप-धारा (2) और (3) को लागू करने के पीछे विधायी इरादा उन स्थितियों से निपटने के लिए था जहां आय की विभिन्न श्रेणियों को "आय जो कुल आय का हिस्सा नहीं है" शीर्ष के तहत शामिल नहीं करके दिए गए कर प्रोत्साहन का उपयोग वास्तव में कुल आय पर देय कर को कम करने के लिए किया गया था।

18. आयकर अधिनियम, 1961 की योजना को विद्वान सॉलिसिटर जनरल द्वारा यह तर्क देने के लिए समझाने की मांग की गई है कि अधिनियम की धारा 14

में आय के पांच शीर्षों का प्रावधान है, अर्थात् 'वेतन से आय'; 'गृह संपत्ति से आय'; 'व्यवसाय या पेशे के लाभ और लाभ से आय'; 'पूँजीगत लाभ से आय'; और 'अन्य स्रोतों से आय'। यह तर्क दिया जाता है कि भले ही लाभांश से आय अधिनियम की धारा 56 के तहत विशेष रूप से प्रदान किए गए "अन्य स्रोतों से आय" शीर्ष के तहत आती है, लेकिन अधिनियम की धारा 115-ओ में निर्दिष्ट लाभांश आय को धारा 57 में निहित कटौती के प्रावधानों से बाहर रखा गया है क्योंकि ऐसी आय अधिनियम की धारा 10 (33) को देखते हुए कुल आय का हिस्सा नहीं है। विद्वान सॉलिसिटर जनरल ने तर्क दिया है कि धारा 14ए अधिनियम द्वारा स्थापित एक मौलिक सिद्धांत को दोहराती है कि खर्च केवल इस हद तक स्वीकार्य हैं कि उनके पास कर योग्य आय या आय की कमाई का संबंध है जो कुल आय का एक हिस्सा है।

19. इस संबंध में सी. आई. टी. बनाम वालफोर्ट शेयर एंड स्टॉक ब्रोकर्स प्राइवेट लिमिटेड में इस न्यायालय के निर्णय पर विश्वास जताया गया है। जो विद्वान सॉलिसिटर जनरल के अनुसार, वर्तमान मामले में उत्पन्न होने वाले मुद्दों का वस्तुतः फैसला करता है।

20. अधिनियम की धारा 115-ओ का उल्लेख करते हुए, विद्वान सॉलिसिटर जनरल ने प्रस्तुत किया था कि उक्त धारा एक कंपनी के लाभ पर एक अतिरिक्त आयकर लगाती है जिसे लाभांश के रूप में उसके शेयरधारकों को घोषित और वितरित किया गया है। कंपनी द्वारा भुगतान किए गए इस तरह के अतिरिक्त आयकर का कोई क्रेडिट कंपनी या शेयरधारकों को उपलब्ध नहीं है [धारा 115-ओ (4)]। कंपनी द्वारा भुगतान किए गए इस तरह के अतिरिक्त आयकर से ऐसी कंपनी द्वारा वितरित लाभांश की राशि प्राप्त करने वाले शेयरधारकों को भी लाभ नहीं होता है। इस तरह के लाभांश की राशि शेयरधारकों के हाथों में कर भुगतान किए गए लाभांश का हिस्सा नहीं है। वास्तव में, धारा 115-ओ (5) के प्रावधानों की ओर इशारा करते हुए यह तर्क दिया

जाता है कि उक्त प्रावधानों के तहत एक शेयरधारक लाभांश का भुगतान करने वाली कंपनी से प्राप्त लाभांश के संबंध में कटौती का दावा नहीं कर सकता है, जिस पर अधिनियम की धारा 115-ओ (1) के तहत उक्त कंपनी द्वारा कर का भुगतान किया गया है। विद्वान सॉलिसिटर जनरल के अनुसार, यह धारा 14 के इरादे को स्पष्ट करता है। लाभांश के संबंध में धारा 115-ओ के तहत कर का भुगतान करने का दायित्व लाभांश देने वाली कंपनी पर है और शेयरधारक/निर्धारिती का इससे कोई संबंध नहीं है। ऐसे निर्धारिती को कर प्रभार के प्रयोजनों के लिए अपनी कुल आय में लाभांश राशि को शामिल करने की आवश्यकता नहीं है। ऐसी स्थिति में उक्त आय अर्जित करने के लिए बीमित व्यय की अनुमति नहीं दी जा सकती है।

21. विद्वान महान्यायवादी द्वारा अधिनियम के अध्याय XVII में निहित धारा 194,195,196 C और 199 के प्रावधानों के आधार पर एक पूरक तर्क दिया गया है जो एक शेयरधारक द्वारा प्राप्त लाभांश आय पर कर सहित "कर संग्रह और वसूली" से संबंधित है। अधिनियम के उपरोक्त प्रावधान वास्तव में क्या कहते हैं, इस पर ध्यान देना, जो तर्क दिया गया है, उसकी सराहना करना सुविधाजनक हो सकता है।

"194. लाभांश:- किसी भारतीय कंपनी या कंपनी का प्रधान अधिकारी, जिसने भारत के भीतर लाभांश (वरीयता शेयरों पर लाभांश सहित) की घोषणा और भुगतान के लिए निर्धारित व्यवस्था की है, नकद में कोई भुगतान करने से पहले या किसी लाभांश के संबंध में कोई चेक या वारंट जारी करने से पहले या भारत में रहने वाले किसी शेयरधारक को धारा 2 के खंड (22) के उपखंड (ए) या उपखंड (बी) या उपखंड (सी) या उपखंड (डी) या उपखंड (ई) के अर्थ के भीतर किसी भी लाभांश का कोई वितरण या भुगतान करने से पहले, लागू दरों पर ऐसे लाभांश, आय-कर की राशि से कटौती करेगा: बशर्ते कि ऐसी कोई कटौती किसी शेयरधारक के मामले में नहीं की जाएगी, जो एक व्यक्ति है, यदि -

(ए) XXX XXX XXX

(बी) XXX XXX XXX

बशर्ते कि इस धारा के प्रावधान ऐसी आय पर लागू नहीं होंगे जो

(ए) XXX XXX XXX

(बी)

बशर्ते कि धारा 115-ओ में निर्दिष्ट किसी भी लाभांश के संबंध में ऐसी कोई कटौती नहीं की जाएगी।

XXX XXX XXX XXX XXX XXX

195. अन्य राशियाँ-- (1) कोई भी व्यक्ति जो किसी अनिवासी को, जो कंपनी नहीं है, या किसी विदेशी कंपनी को, इस अधिनियम के प्रावधानों के तहत प्रभार्य किसी भी ब्याज (जो धारा 94 एल. बी. या धारा 194 एल. सी. में निर्दिष्ट ब्याज नहीं है) या धारा 194 एल. डी. या किसी अन्य राशि (जो "वेतन" शीर्ष के तहत प्रभार्य आय नहीं है) का भुगतान करने के लिए जिम्मेदार है, वह ऐसी आय को प्राप्तकर्ता के खाते में जमा करते समय या नकद में या चेक या ड्राफ्ट जारी करके या किसी अन्य तरीके से भुगतान करते समय, जो भी पहले हो, उस पर लागू दरों पर आयकर की कटौती करेगा:

बशर्ते कि धारा 115-ओ में निर्दिष्ट किसी भी लाभांश के संबंध में ऐसी कोई कटौती नहीं की जाएगी।"

XXX XXX XXX XXX XXX XXX

196 सी. भारतीय कंपनी के विदेशी मुद्रा बांडों या शेयरों से आय-जहां धारा 115 कख में निर्दिष्ट बांडों या वैश्विक डिपॉजिटरी प्राप्तियों के संबंध में ब्याज या लाभांश के रूप में या ऐसे बांडों या वैश्विक डिपॉजिटरी प्राप्तियों के हस्तांतरण से

उत्पन्न दीर्घकालिक पूंजीगत लाभ के रूप में कोई आय किसी अनिवासी को देय है, तो भुगतान करने के लिए जिम्मेदार व्यक्ति, ऐसी आय को प्राप्तकर्ता के खाते में जमा करते समय या नकद में या चेक या ड्राफ्ट जारी करके या किसी अन्य तरीके से भुगतान करते समय, जो भी पहले हो, उस पर दस प्रतिशत की दर से आयकर की कटौती करेगा: बशर्ते कि किसी भी लाभांश के संबंध में ऐसी कोई कटौती नहीं की जाएगी।" 199. कर कटौती के लिए क्रेडिट-(1) इस अध्याय के पूर्वगामी प्रावधानों के अनुसार की गई और केंद्र सरकार को दी गई किसी भी कटौती को उस व्यक्ति की ओर से कर के भुगतान के रूप में माना जाएगा, जिसकी आय से कटौती की गई थी, या प्रतिभूति के मालिक की, या जमाकर्ता की, या संपत्ति के मालिक की, या इकाई-धारक की, या, शेयरधारक की जैसा भी मामला हो, (2) धारा 192 की उप-धारा (1ए) में निर्दिष्ट और केंद्र सरकार को भुगतान की गई कोई भी राशि उस व्यक्ति की ओर से भुगतान किए गए कर के रूप में मानी जाएगी जिसकी आय के संबंध में कर का ऐसा भुगतान किया गया है। (3) बोर्ड, इस अध्याय के प्रावधानों के संदर्भ में काटे गए कर या भुगतान किए गए कर के संबंध में ऋण देने के प्रयोजनों के लिए, ऐसे नियम बना सकता है जो आवश्यक हों, जिसमें उप-धारा (1) और उप-धारा (2) में निर्दिष्ट नियमों के अलावा किसी अन्य व्यक्ति को ऋण देने के उद्देश्यों के लिए नियम और वह निर्धारण वर्ष भी शामिल है जिसके लिए ऐसा ऋण दिया जा सकता है। 22. सभी कथित प्रावधान, उल्लेखनीय रूप से, धारा 115-ओ के तहत प्राप्त लाभांश को बाहर करते हैं। जैसा कि अधिनियम की उपरोक्त धाराओं के प्रावधान लाभांश आय पर शेयरधारक द्वारा देय कर की कटौती पर विचार करते हैं, हालांकि, धारा 115-ओ के तहत लाभांश आय के अपवाद के लिए, विद्वान सॉलिसिटर जनरल द्वारा यह प्रस्तुत किया जाता है कि यह स्पष्ट है कि लाभांश देने वाली कंपनी द्वारा धारा 115-ओ के तहत भुगतान किया गया अतिरिक्त आयकर निर्धारित शेयरधारक द्वारा लाभांश आय पर भुगतान किए गए कर के रूप को नहीं मान सकता है। विद्वान महान्यायवादी के

अनुसार, स्थिति को धारा 115-ओ (4) के प्रावधानों द्वारा और मजबूत किया गया है, जिसका संदर्भ पहले ही दिया जा चुका है। अधिनियम की धारा 199 का विशिष्ट संदर्भ दिया गया है जो भुगतान किए गए लाभांश पर स्रोत पर काटे गए कर के लिए क्रेडिट देने का प्रावधान करता है। यदि धारा 115-ओ के तहत लाभांश पर भुगतान किया गया कर शेयरधारक द्वारा अर्जित आय पर है, तो धारा 199 में निर्धारिती को अधिनियम की धारा 115-ओ के तहत भुगतान किए गए लाभांश के संबंध में स्रोत पर कर की कटौती का भी प्रावधान किया गया होगा।"

23. जहां तक मामले में उत्पन्न होने वाले दूसरे मुद्दे का संबंध है, अर्थात्, ब्याज व्यय पर पूर्ण कटौती का लाभ प्रदान करने वाले मूल्यांकन वर्षों 1998-1999, 1999-2000 और 2001-2002 के लिए विद्वान न्यायाधिकरण के अपीलीय आदेश, विद्वान सॉलिसिटर जनरल द्वारा प्रस्तुत किया जाता है कि प्रत्येक मूल्यांकन वर्ष की गणना अलग से की जानी चाहिए; वहाँ कोई रोक नहीं है और इसके अलावा, धारा 14ए की उप-धाराएँ (2) और (3) 2006 के वित्त अधिनियम द्वारा पेश किए जाने के बाद, न्यायाधिकरण और उच्च न्यायालय ने अधिनियम की धारा 14ए की उप-धाराएँ (2) और (3) में निहित प्रावधानों के आलोक में मामले को निर्धारण अधिकारी को नए सिरे से विचार के लिए भेजने में पूरी तरह से न्यायसंगत था।

24. 2001 के वित्त अधिनियम द्वारा अधिनियम की धारा 14ए को लागू करने के पीछे का उद्देश्य स्पष्ट और स्पष्ट है। विधायिका का उद्देश्य ऐसी स्थिति में छूट प्राप्त आय अर्जित करने के लिए किए गए व्यय भत्ते के दावे की जांच करना है जहां एक निर्धारिती के पास छूट प्राप्त और गैर-छूट प्राप्त आय या समावेशी या गैर-समावेशी आय दोनों हैं। हालांकि इस बात में कोई संदेह नहीं हो सकता है कि यदि विचाराधीन आय कर योग्य है और इसलिए कुल आय में शामिल है, तो ऐसी आय के संबंध में किए गए खर्चों की कटौती की अनुमति दी जानी चाहिए, ऐसी कटौती केवल इस आधार

पर स्वीकार्य नहीं होगी कि निर्धारिती द्वारा प्राप्त लाभांश पर कर का भुगतान लाभांश देने वाली कंपनी द्वारा किया गया है, न कि प्राप्तकर्ता निर्धारिती द्वारा, जब अधिनियम की धारा 10 (33) के तहत लाभांश के रूप में ऐसी आय प्राप्तकर्ता निर्धारिती की कुल आय का हिस्सा नहीं है। धारा 14ए के एक साधारण अध्ययन से पता चलता है कि आय निर्धारिती की कुल आय में शामिल नहीं होनी चाहिए। एक बार उक्त शर्त पूरी हो जाने के बाद, उक्त आय अर्जित करने में किए गए खर्च की कटौती की अनुमति नहीं दी जा सकती है। इस धारा में ऐसी स्थिति पर विचार नहीं किया गया है कि भले ही लाभांश का भुगतान करने वाली कंपनी के हाथों में कर योग्य आय को प्राप्तकर्ता निर्धारिती की कुल आय में शामिल नहीं माना जाए, फिर भी उस आय को अर्जित करने के लिए किए गए व्यय की अनुमति इस आधार पर दी जानी चाहिए कि निर्धारिती द्वारा आय पर कोई कर का भुगतान नहीं किया गया है। यदि ऐसा अर्थ धारा 14ए से जोड़ा जाता है, तो यह स्पष्ट रूप से धारा 14ए की भाषा से परे होगा जिसे यथोचित रूप से व्यक्त किया जा सकता है।

25. के. पी. वर्गीज (ऊपर) पर निर्धारिती द्वारा रखे गए विश्वास पर अब विचार किया जा सकता है। के. पी. वर्गीज (उपर्युक्त) में आयकर अधिनियम की धारा 52 की उप-धारा (2) की व्याख्या, (जो तब लागू थी), जो निम्नलिखित शब्दों में है, इस न्यायालय के समक्ष विचार के लिए सामने आई।

"अपूर्ण -विवरण के मामलों में हस्तांतरण के लिए विवरण: :-

52 (1) जहां निर्धारिती से पूंजी संपत्ति प्राप्त करने वाला व्यक्ति प्रत्यक्ष या अप्रत्यक्ष रूप से निर्धारिती से जुड़ा हुआ है और आयकर अधिकारी के पास यह मानने का कारण है कि हस्तांतरण धारा 45 के तहत निर्धारिती के दायित्व को कम करने या उससे बचने के उद्देश्य से किया गया था, तो हस्तांतरण के लिए विचार का पूरा मूल्य, निरीक्षण सहायक आयुक्त के पूर्व अनुमोदन के साथ, हस्तांतरण की तारीख को पूंजी संपत्ति का

उचित बाजार मूल्य माना जाएगा। (2) उप-धारा (1) के प्रावधानों पर प्रतिकूल प्रभाव डाले बिना, यदि आय-कर अधिकारी की राय में किसी निर्धारिती द्वारा अंतरण की तारीख को अंतरित पूंजी परिसंपत्ति का उचित मूल्य निर्धारिती द्वारा घोषित पूंजी परिसंपत्तियों के हस्तांतरण के संबंध में घोषित प्रतिफल के पूर्ण मूल्य से घोषित मूल्य के कम से कम पंद्रह प्रतिशत की राशि से अधिक है, तो ऐसी पूंजी परिसंपत्ति के लिए प्रतिफल का पूरा मूल्य, निरीक्षण सहायक आयुक्त के पूर्व अनुमोदन के साथ, उसके हस्तांतरण की तारीख को उसका उचित बाजार मूल्य माना जाएगा।

बशर्ते कि.. "26. निर्धारिती की ओर से, यह तर्क दिया गया कि अधिनियम की धारा 52 (2) का शाब्दिक निर्माण, जैसा कि ऊपर उद्धृत किया गया है, एक स्पष्ट रूप से अनुचित और बेतुका परिणाम का कारण बन सकता है। निर्धारिती द्वारा आग्रह किए गए ऐसे परिणाम की अदालत ने समझौते की तारीख को अचल संपत्ति की बिक्री समझौते में कीमत और बिक्री की तारीख को उसके बाजार मूल्य का चित्रण करके सराहना की, जो बाद में हो सकता है। यदि धारा 52 (2) की शाब्दिक व्याख्या की जानी थी, तो निर्धारिती को पूंजीगत लाभ पर कर का भुगतान करना होगा जो उसके साथ नहीं हुआ था। इसलिए, यह अभिनिर्धारित किया गया था: "किसी भी तर्कसंगत कारण की कल्पना करना मुश्किल है कि विधानमंडल को एक ऐसे निर्धारिती पर कर का दायित्व अधिरोपित करना उचित क्यों समझना चाहिए था जो सहमत मूल्य पर संपत्ति बेचने के लिए अपने संविदात्मक दायित्व को पूरा करने के लिए कानून द्वारा बाध्य है और ईमानदारी से इस तरह के संविदात्मक दायित्व का पालन करता है। यह वास्तव में अजीब होगा यदि कानून के पालन से आय पर कर लगाया जाना चाहिए जो न तो निर्धारिती के लिए उत्पन्न हुआ है और न ही उसे प्राप्त हुआ है। तदनुसार, यह अभिनिर्धारित किया गया था कि: "जहां किसी वैधानिक प्रावधान की स्पष्ट शाब्दिक व्याख्या एक स्पष्ट रूप से बेतुका और अन्यायपूर्ण परिणाम उत्पन्न करती है जो विधानमंडल द्वारा कभी भी अभिप्रेत नहीं हो सकता था, न्यायालय विधानमंडल द्वारा

उपयोग की जाने वाली भाषा को संशोधित कर सकता है या यहां तक कि" कुछ हिंसा भी कर सकता है ", ताकि विधानमंडल के स्पष्ट इरादे को प्राप्त किया जा सके और एक तर्कसंगत निर्माण किया जा सके: ल्यूक बनाम आई. आर. सी. [1963] ए. सी. 557; [1964] 54 आई. टी. आर. 692

27. हम यह नहीं देखते हैं कि के. पी. वर्गीज (ऊपर) में कानून का उपरोक्त सिद्धांत वर्तमान मामले में निर्धारिती की सहायता कैसे कर सकता है। धारा 14 ए का शाब्दिक अर्थ, किसी भी बेतुकेपन को जन्म देने की जगह, अधिनियम की योजना और आय पर कर लगाने के उद्देश्य/उद्देश्य के साथ पूरी तरह से सुसंगत प्रतीत होता है। इसलिए, व्याख्या का अच्छी तरह से स्थापित सिद्धांत कि जहां कानून के शब्द स्पष्ट और स्पष्ट हैं, शाब्दिक दृष्टिकोण के अलावा व्याख्या के सिद्धांतों का सहारा नहीं लिया जा सकता है, लागू होगा। इस संबंध में, आयकर आयुक्त-III बनाम कलकत्ता निट मामले में इस न्यायालय द्वारा व्यक्त किया गया विचार मान्य है। लुधियाना 'को उपयोगी रूप से नीचे देखा जा सकता है: "एक कर कानून की भाषा को आम तौर पर इस अर्थ में पढ़ा और समझा जाना चाहिए कि यह विधायी एनीमेशन को प्रभावी बनाने के लिए कानून के उद्देश्य के साथ सामंजस्यपूर्ण है। एक कराधान ई कानून का कड़ाई से अर्थ लगाया जाना चाहिए; सामान्य ज्ञान दृष्टिकोण, समानता, तर्क, नैतिकता और नैतिकता की कोई भूमिका नहीं है। कुछ भी पढ़ने के लिए नहीं है, कुछ भी निहित नहीं है; कोई केवल उपयोग की गई भाषा को निष्पक्ष रूप से देख सकता है और कुछ भी अधिक या कुछ भी कम नहीं।

28. इसी तरह का दृष्टिकोण आयकर आयुक्त बनाम तारा एर्जेसियों में पाया जाता है जिसमें इस कोर्ट ने निष्कर्ष निकाला है: "इसलिए, कानूनी स्थिति स्पष्ट और सुसंगत प्रतीत होती है कि कानून की व्याख्या करना अदालत का बाध्यकारी कर्तव्य

और दायित्व है। किसी कानून में शब्दों को पढ़ना निर्माण के सभी नियमों के विपरीत है जिसे विधायिका ने जानबूझकर शामिल नहीं किया है। (पैरा 69)

29. केप ब्रांडी सिंडिकेट बनाम आई. आर. सी. 5 के मामले में रॉलेट, जे. की उद्धृत टिप्पणियों को भी इस मोड़ पर देखा जा सकता है। उत्पन्न होने वाले प्रश्न पर विद्वान न्यायाधीश ने कहा था (पृष्ठ 71) कि:

"एक कर कानून में किसी को यह देखना होगा कि क्या स्पष्ट रूप से कहा गया है। किसी भी इरादे के लिए कोई जगह नहीं है। कर के बारे में कोई इक्विटी नहीं है। कर के बारे में कोई अनुमान नहीं है। कुछ भी पढ़ने के लिए नहीं है, कुछ भी निहित नहीं है। कोई भी व्यक्ति केवल उपयोग की गई भाषा को निष्पक्ष रूप से देख सकता है।"

30. हालांकि यह सही है कि धारा 10 (33) अधिनियम की धारा 115-ओके तहत केवल लाभांश आय को छूट देती है और लाभांश आय की अन्य प्रजातियां हैं जिन पर अधिनियम के तहत कर लगाया जाता है, हम यह नहीं देखते हैं कि कानून में उक्त स्थिति निर्धारिती को धारा 14ए के प्रावधानों को इंगित तरीके से समझने में कैसे सहायता करेगी। अधिनियम की धारा 115-ओ के आलोक में पठित धारा 10 (33) के प्रावधानों का अर्थ लगाया जाना आवश्यक है। जहां तक लाभांश आय की उन प्रजातियों का संबंध है जिन पर अधिनियम की धारा 115-ओ के तहत कर देय है, उक्त लाभांश की कमाई निर्धारिती के हाथों में कर मुक्त है और उक्त निर्धारिती की कुल आय में शामिल नहीं है। यदि ऐसा है, तो हम यह नहीं देखते हैं कि इस तरह की लाभांश आय के लिए अधिनियम की धारा 14ए के संचालन को कैसे रोका जा सकता है। तथ्य यह है कि अधिनियम की धारा 10 (33) और धारा 115-ओ को एक साथ लाया गया था; हटा दिया गया और बाद में समग्र तरीके से फिर से पेश किया गया, यह भी निर्धारिती

की सहायता नहीं करता है। बल्कि, उपरोक्त तथ्यों से ऐसी स्थिति पैदा होगी कि जब तक लाभांश देने वाली कंपनी के हाथों में लाभांश आय कर योग्य है, तब तक यह प्राप्तकर्ता निर्धारिती की कुल आय में शामिल नहीं है। ऐसे समय में जब उक्त स्थिति को उलट दिया गया था (2002 के वित्त अधिनियम द्वारा; वित्त अधिनियम, 2003 द्वारा फिर से पेश किया गया), यह निर्धारिती था जो ऐसी लाभांश आय पर कर का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी था। ऐसी स्थिति में निर्धारिती अधिनियम की धारा 57 के तहत ऐसी आय अर्जित करने के लिए किए गए व्यय की छूट के लाभ का दावा करने का हकदार था। एक बार जब धारा 10 (33) और 115-ओ को फिर से पेश किया गया तो उपरोक्त स्थिति को उलट दिया गया, वास्तव में इस स्थिति को मजबूत करता है कि अधिनियम की धारा 14A धारा 115-ओ के तहत लाभांश आय अर्जित करने में किए गए सभी खर्चों की कटौती को अस्वीकार करने के लिए काम करेगी जो निर्धारिती की कुल आय में शामिल नहीं है। 31. जहां तक अधिनियम की धारा 115-ओ के प्रावधानों का संबंध है, भले ही यह माना जाए कि उपरोक्त प्रावधान के तहत अतिरिक्त आय लाभांश पर है न कि लाभांश देने वाली कंपनी के वितरित लाभ पर, धारा 14ए की प्रयोज्यता में कोई भौतिक अंतर नहीं आएगा। अधिनियम की धारा 115-ओ की उप-धारा (4) और (5) यह बहुत स्पष्ट करती है कि ऐसे भुगतानों के आगे के लाभ का दावा लाभांश देने वाली कंपनी या प्राप्तकर्ता निर्धारिती द्वारा नहीं किया जा सकता है।

31. जहां तक अधिनियम की धारा 115-ओ के प्रावधानों का संबंध है, भले ही यह माना जाए कि उपरोक्त प्रावधान के तहत अतिरिक्त आयकर लाभांश पर है न कि लाभांश देने वाली कंपनी के वितरित लाभ पर, धारा 14ए की प्रयोज्यता में कोई भौतिक अंतर नहीं आएगा। अधिनियम की धारा 115-ओ की उप-धारा (4) और (5) यह बहुत स्पष्ट करती है कि ऐसे भुगतानों के आगे के लाभ का दावा लाभांश देने वाली कंपनी या प्राप्तकर्ता निर्धारिती द्वारा नहीं किया जा सकता है। ऊपर उद्धृत अधिनियम की धारा 194,195,196 सी और 199 के प्रावधान इस तथ्य को और मजबूत करेंगे कि

अधिनियम की धारा 1 के तहत लाभान्श आय आय की एक विशेष श्रेणी है जिसे अधिनियम द्वारा अलग तरीके से माना गया है जिससे प्राप्तकर्ता निर्धारिती की कुल आय में इसे शामिल नहीं किया जा सकता है क्योंकि लाभान्श वितरित करने वाली कंपनी द्वारा उस पर कर का भुगतान पहले ही किया जा चुका है। लाभान्श आय की अन्य प्रजातियां जो प्राप्तकर्ता निर्धारिती के हाथों आयकर की वसूली को आकर्षित करती हैं, उनके साथ अलग व्यवहार किया गया है और अधिनियम के उपरोक्त प्रावधानों के तहत कर के लिए उत्तरदायी बनाया गया है। वास्तव में, यदि तर्क यह है कि धारा 115-ओ के तहत लाभान्श देने वाली कंपनी द्वारा भुगतान किए गए कर को प्राप्तकर्ता निर्धारिती की ओर से समझा जाना है, तो धारा 57 के प्रावधानों को निर्धारिती को उस आय को अर्जित करने के लिए किए गए व्यय की कटौती का दावा करने में सक्षम बनाना चाहिए जिस पर ऐसा कर का भुगतान किया जाता है। कानून में ऐसी स्थिति अधिनियम की धारा 10 (3) को देखते हुए पूरी तरह से असंगत होगी।

32. आयकर आयुक्त बनाम वालफोर्ट शेयर और स्टॉक ब्रोकर्स प्राइवेट लिमिटेड (उपरोक्त) में इस आयोग के निर्णय का एक संक्षिप्त संदर्भ अब, यदि केवल, चर्चा को पूरा करने के लिए किया जा सकता है। वालफोर्ट शेयर एंड स्टॉक ब्रोकर्स प्राइवेट लिमिटेड (उपरोक्त) में शामिल मुद्दा था: "क्या लाभान्श हटाने वाले लेनदेन में इकाइयों की बिक्री पर नुकसान को धारा 10 (33) के तहत छूट प्राप्त लाभान्श आय अर्जित करने के संबंध में व्यय के रूप में माना जा सकता है, जो अधिनियम की धारा 14ए के तहत स्वीकार्य नहीं है?"

33. उक्त प्रश्न का उत्तर देते समय इस न्यायालय ने वित्त अधिनियम, 2001 द्वारा आयकर अधिनियम में धारा 14ए को शामिल करने के उद्देश्य पर विचार किया, जिसका विवरण पहले ही देखा जा चुका है। अधिनियम की धारा 14ए को लागू करने के उद्देश्यों और कारणों को ध्यान में रखते हुए इस न्यायालय ने कहा कि: "अनुमत

व्यय केवल कर योग्य आय अर्जित करने के संबंध में हो सकते हैं।" पैराग्राफ 17 में, इस न्यायालय ने कहा: "इसलिए, किसी को अधिनियम की योजना के संदर्भ में धारा 14 ए में" व्यय "शब्दों को पढ़ने की आवश्यकता है और यदि ऐसा पढ़ा जाता है, तो यह स्पष्ट है कि यह अन्य आय से कटौती से छूट प्राप्त करने के लिए किए गए कुछ व्यय की अनुमति नहीं देता है जो कर प्रभारिता के उद्देश्य से" कुल आय "में शामिल है। वालफोर्ट शेयर एंड स्टॉक ब्रोकर्स प्राइवेट लिमिटेड (उपरोक्त) में व्यक्त किए गए विचार, हमारी सुविचारित राय में, फिर से निर्धारिती की ओर से आग्रह की गई याचिका के खिलाफ हैं।

34. उपरोक्त कारणों से, अपील में तैयार किए गए पहले प्रश्न का उत्तर अपीलार्थी-निर्धारिती के खिलाफ यह अभिनिर्धारित करते हुए दिया जाना चाहिए कि अधिनियम की धारा 14 ए लाभांश आय पर लागू होगी जिस पर अधिनियम की धारा 115-ओके तहत कर देय है।

35. अब हम मामले में उत्पन्न होने वाले दूसरे प्रश्न पर विचार कर सकते हैं।

36. मूल रूप से 2001 के वित्त अधिनियम द्वारा अधिनियमित धारा 14 ए उसी रूप और भाषा में है जो वर्तमान में अधिनियम की धारा 14 ए की उप-धारा (1) में दिखाई देती है। अधिनियम की धारा 14 ए (2) और (3) को 2006 के वित्त अधिनियम द्वारा 01.04.2007 से लागू किया गया था। बंबई उच्च न्यायालय के इस आक्षेपित आदेश में कि धारा 14 ए की उप-धारा (2) और (3) पूर्वव्यापी है, राजस्व द्वारा एक अन्य अपील में चुनौती दी गई है जो वर्तमान में इस न्यायालय के समक्ष लंबित है। अतः उक्त प्रश्न में जाने की आवश्यकता नहीं है और न ही किया जा सकता है। फिर भी, उपरोक्त प्रश्न के बावजूद, इस बात से इनकार नहीं किया जा सकता है कि अधिनियम की धारा 14 ए (1) के प्रावधानों को आकर्षित करने की आवश्यकता इस तथ्य का प्रमाण है कि जिस व्यय की अनुमति नहीं दी गई थी/कटौती की गई थी, वह

वास्तव में लाभांश आय अर्जित करने में किया गया था। जहाँ तक अपीलार्थी-निर्धारिती का संबंध है, मूल्यांकन वर्षों 1998-1999, 1999-2000 और 2001-2002 के संबंध में मुद्दे उसके पक्ष में समाप्त हो गए हैं। अधिनियम की धारा 14ए की उप-धाराओं (2) और (3) को लागू करने से पहले, इस तरह का निर्धारण, निर्धारण अधिकारी द्वारा अपने सर्वोत्तम निर्णय में किया जाना आवश्यक था। ऊपर निर्दिष्ट सभी उपरोक्त निर्धारण वर्षों में यह अभिनिर्धारित किया गया था कि राजस्व अस्वीकृत व्यय और विचाराधीन लाभांश आय की कमाई के बीच कोई संबंध स्थापित करने में विफल रहा है। कुछ निर्धारण वर्षों के लिए किए गए आकलनों से उत्पन्न अपीलों में उपरोक्त प्रश्न पर विशेष रूप से अधिनियम की धारा 14ए की उप-धारा (2) और (3) के प्रावधानों की आवश्यकताओं के दृष्टिकोण से विचार किया गया था, जो तब तक लागू हो चुके थे। यह इस तरह से विचार करने पर है कि निष्कर्ष दर्ज किए गए हैं कि विचाराधीन व्यय का लाभांश आय की कमाई से कोई संबंध नहीं था और इसलिए निर्धारिती लाभांश आय के कारण दावा की गई पूर्ण छूट का लाभ पाने का हकदार था।

37. हम यह नहीं देखते हैं कि उपरोक्त तथ्य स्थिति में मूल्यांकन वर्ष 2002-2003 के लिए एक अलग दृष्टिकोण कैसे लिया जा सकता था? नियमों के नियम 80 के साथ पठित अधिनियम की धारा 14ए की उप-धाराएं (2) और (3) केवल आय के संबंध में किए गए व्यय के निर्धारण के लिए एक सूत्र निर्धारित करती हैं जो ऐसी स्थिति में अधिनियम के तहत कुल आय का हिस्सा नहीं है जहां निर्धारण अधिकारी निर्धारिती के दावे से संतुष्ट नहीं है। चाहे ऐसा निर्धारण नियम 80 के तहत निर्धारित सूत्र को लागू करने पर किया जाना है या निर्धारण अधिकारी के सर्वोत्तम निर्णय में, कानून जो अभिनिर्धारित करता है वह निर्धारण अधिकारी में संतुष्टि की आवश्यकता है कि निर्धारिती के खातों को ध्यान में रखते हुए, जैसा कि उसके सामने रखा गया है, निर्धारिती के दावे की शुद्धता के संबंध में अपेक्षित संतुष्टि उत्पन्न करना संभव नहीं

है। इसके बाद ही नियमों के नियम 80 के साथ पठित धारा 14 ए (2) और (3) के प्रावधान या एक सर्वोत्तम निर्णय निर्धारण, जैसा कि पहले प्रचलित था, लागू होगा।

38. वर्तमान मामले में, हमें उन कारणों का कोई उल्लेख नहीं मिलता है जो निर्धारण अधिकारी पर, निर्धारण वर्ष के साथ व्यवहार करते समय, यह अभिनिर्धारित करने के लिए प्रबल थे कि निर्धारिती के दावे कि लाभांश आय अर्जित करने के लिए कोई व्यय नहीं किया गया था, स्वीकार नहीं किया जा सकता है और पिछले निर्धारण वर्षों के लिए न्यायाधिकरण के आदेश निर्धारण अधिकारी को क्यों स्वीकार्य नहीं थे, विशेष रूप से, किसी भी नए तथ्य या परिस्थितियों के परिवर्तन के अभाव में। अस्वीकृत व्यय और प्राप्त लाभांश आय के बीच एक उचित संबंध स्थापित करने के लिए न तो किसी आधार का खुलासा किया गया है। कि उपलब्ध अधिशेष या ब्याज मुक्त निधियों की उपलब्धता के बावजूद निर्धारिती के उधार के किसी भी हिस्से को कर मुक्त आय अर्जित करने के लिए मोड़ दिया गया था। दिनांक 01.04.2001 को रु.270.51 करोड़ और दिनांक 31 03.2002 को रु.280.64 करोड़) किसी भी सामग्री द्वारा अप्रमाणित रहता है। हालांकि यह सच है कि न्यायनिर्णयक सिद्धांत अधिनियम के तहत मूल्यांकन कार्यवाही पर लागू नहीं होगा, स्थिरता और निश्चितता की आवश्यकता और एक तय स्थिति से प्रस्थान के लिए मजबूत और सम्मोहक कारणों के अस्तित्व को स्पष्ट किया जाना चाहिए जो वर्तमान मामले में स्पष्ट रूप से अनुपस्थित है। इस संबंध में हम स्वयं को याद दिला सकते हैं कि इस न्यायालय ने राधास्वामी सतसंग बनाम आयकर आयुक्त मामले में क्या टिप्पणी की है।

"हम इस तथ्य से अवगत हैं कि सख्ती से कहें तो यह आयकर कार्यवाही पर लागू नहीं होता है। पुनः, प्रत्येक निर्धारण वर्ष एक इकाई होने के नाते, जो एक वर्ष में तय किया जाता है, वह अगले वर्ष में लागू नहीं हो सकता है, लेकिन जहां विभिन्न मूल्यांकन वर्षों में

व्याप्त एक मौलिक पहलू को एक या दूसरे तरीके से तथ्य के रूप में पाया गया है और पक्षों ने आदेश को चुनौती नहीं देकर उस स्थिति को बनाए रखने की अनुमति दी है, तो बाद के वर्ष में स्थिति को बदलने की अनुमति देना बिल्कुल भी उचित नहीं होगा।"

39. उपरोक्त परिस्थितियों में, हमारा विचार है कि तैयार किया गया दूसरा प्रश्न निर्धारिती के पक्ष में जाना चाहिए और यह माना जाना चाहिए कि विचाराधीन मूल्यांकन वर्ष के लिए, निर्धारिती बिना किसी कटौती के लाभांश आय के दावे का पूरा लाभ पाने का हकदार है।

40. नतीजतन, अपील की अनुमति दी जाती है और उच्च न्यायालय के आदेश को हमारे निष्कर्षों के अधीन रखा जाता है, जैसा कि ऊपर बताया गया है, लाभांश आय के संबंध में धारा 14 ए की प्रयोज्यता पर, जिस पर अधिनियम की धारा 115-ओ के तहत कर का भुगतान किया जाता है।

अपील को मंजूरी दी गई।

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

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