मैसर्स दी टोटगर्स कॉ-आपरेटिव सेल सोसायटी लिमिटेड

बनाम

आयकर अधिकारी, कर्नाटका

(दीवानी अपील संख्या 2020 की 1622)

8 फरवरी 2010

(एस.एच. कपाडिया और अफताब आलम, न्यायमुर्ति)

आयकर अधिनियम, 1961;

धाराएं 80पी(2)(ए)(i) और (iii) सपठित धाराएं 5 और 2(24)(i)-सहकारी समितियों की आय की कटौती के संबंध में-'व्यवसाय से लाभ और अर्जन'-सहकारी समिति अपने सदस्यों को ऋण सुविधाएं उपलब्ध कराती और उनके कृषि उपज का विपणन करती- समिति द्वारा अधिशेष निधि अल्पकालिक जमा में निवेशित-उस पर अर्जित ब्याज-निर्धारितः ''व्यवसाय से प्राप्त लाभ और अर्जन'' की अभिव्यक्ति के अर्थ में नहीं आता है-ऐसी ब्याज आय समिति की गतिविधियों के कारण नहीं कही जा सकती है-शब्द ''व्यापार के मुनाफे और लाभ की पूरी राशि'' धारा 80पी(2)(ए) में निर्दिष्ट गतिविधियों में से किसी एक के कारण होनी चाहिए इस बात पर जोर देते

हैं कि जिस आय के संबंध में कटौती की मांग की गई है वह परिचालन आय होनी चाहिए न कि अन्य आय जो समिति को मिलती है-इसलिए, समिति द्वारा अल्पावधि निवेश में निवेशित अधिशेष राशि पर अर्जित ब्याज ''व्यवसाय से आय'' नहीं कही जा सकती किन्तु ''अन्य स्रोत से आय'' है जो धारा 56 के तहत कर योग्य है और धारा 80पी(2)(ए) के तहत कटौती योग्य नहीं है।

धाराएं 148 और 151-जहॉ आय निर्धारण से बच गई वहॉ नोटिस जारी करना-के लिए मंजूरी-निर्धारितः अधिनियम के तहत अधिकरण तथ्य का अंतिम निष्कर्ष देने वाला प्राधिकरण है, इस तथ्य का निष्कर्ष अभिलिखित करने के बाद कि अधिनियम की धारा 148 सपठित धारा 151 के संदर्भ में मूल्यांकन को फिर से खोलने के लिए अनुमोदन/स्वीकृति 31 मई, 2001 से पहले भी मौजूद थी, हॉलाकि मंजूरी का लिखित संचार 8 जून, 2001 को मूल्यांकन अधिकारी को प्राप्त हुआ था, अधिकरण द्वारा दिए गए इस निष्कर्ष में हस्तक्षेप करने का यहॉ कोई कारण नहीं है।

धाराएं 56 व 57-'अन्य स्रोत से आय'- अधिसुचित बैंक, बंधपत्र तथा अन्य प्रतिभूतियों पर ब्याज से प्राप्त आय के संदर्भ में, निधियों के खर्चो, अन्य आनुपातिक प्रशासनिक खर्च तथा अन्य खर्चो की कटौती-निर्धारित-धारा 56 व 57 की प्रयोज्यता का प्रश्न अन्तर्निहित किन्तु नीचे के

प्राधिकारियों द्वारा अनुत्तरित रखा गया, प्रश्न को कानून के अनुसार विचार के लिए उच्च न्यायालय को भेजा गया।

निर्धारिती, सहकारी समिति, अपने सदस्यों को ऋण सुविधाएं प्रदान करने और उनकी कृषि उपज का विपणन करने, बैंकों और सरकारी प्रतिभूतियों में अधिशेष निधि का अल्पकालिक जमा में निवेश कर ब्याज अर्जित के व्यवसाय में लगी हुई है, और उन पर ब्याज अर्जित किया। निर्धारिती ने उक्त ब्याज आय को ''व्यवसाय से आय'' शीर्ष में दर्शाया लेकिन निर्धारण अधिकारी ने इसका निर्धारण धारा 56 के तहत ''अन्य स्रोतों से आय'' के रूप में किया और यह माना गया कि निर्धारिती आयकर अधिनियम की धारा 80पी(2)(ए) के तहत कटौती का हकदार नहीं है।

निर्धारिती द्वारा दायर की गई हस्तगत अपील में न्यायालय के समक्ष यह प्रश्न विचारणीय था कि क्या निर्धारिती-समिति द्वारा अल्पकालिक जमा में निवेशित अधिशेष निधि पर अर्जित ब्याज आय आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 80पी(2)(ए)(i) के तहत व्यवसायिक आय के रूप में कटौती के लिए योग्य होगी?

न्यायालय ने अपीले खारिज करते हुए अभिनिर्धारित किया

1.1 आयकर अधिनिमय, 1961 की धारा 80पी(2) में विहित किसी भी गतिविधि के कारण हुई आय कटौती के योग्य होगी। हस्तगत मामले

में, धारा 80पी(2) के तहत कटौती के योग्य नहीं रखा गया ब्याज वह ब्याज नहीं है जो समिति के व्यवसाय हुआ है, अर्थात्, अपने सदस्यों को ऋण सुविधाएं प्रदान करने या उनकी कृषि उपज का विपणन करने। अधिनियम की धारा 56 के तहत कर लगाने की मांग अधिशेष पर उत्पन्न होने वाली ब्याज आय है, जो अधिशेष व्यवसायिक उद्देश्यों के लिए आवश्यक नहीं था, और विनिर्दिष्ट प्रतिभूतियों में 'निवेश'' के रूप में निवेशित किया गया। निर्धारिती अपने सदस्यों की उपज का विपणन करता है जिनकी बिक्री आय कभी-कभी उसके पास रहती है। चूँकि इस तरह के प्रतिधारण द्वारा बनाए गए फंड की व्यावसायिक उद्देश्यों के लिए तुरंत आवश्यकता नहीं थी उसे निर्दिष्ट प्रतिभूतियों में निवेश किया गया था। ऐसी ब्याज आय ''अन्य स्रोतों से आय'' की श्रेणी में आएगी, और, इसलिए, अधिनियम की धारा 56 के तहत कर योग्य होगी, जैसा कि मूल्यांकन अधिकारी द्वारा सही माना गया है। (पैरा 10)

1.2 ''आय'' शब्द को लाभ और अर्जन में शामिल करने के लिए अधिनियम की धारा 2(24)(i) के तहत परिभाषित किया गया है। यह उपधारा एक समावेशी प्रावधान हैं। संसद ने ''आय'' शब्द की परिभाषा में विशेष रूप से ''व्यावसायिक लाभ'' को शामिल किया है। इसलिए, न्यायालय को अधिनियम की धारा 80पी(2) में उल्लिखित ''व्यापार के लाभ और अर्जन'' शब्दों का सटीक अर्थ देना आवश्यक है। हस्तगत मामले

में, निर्धारिती-समिति नियमित रूप से व्यावसायिक उद्देश्यों के लिए तत्काल आवश्यक नहीं होने वाले धन का निवेश करती है। इसलिए, ऐसे निवेशों पर ब्याज, ''व्यापार के लाभ और अर्जन'' अभिव्यक्ति के अर्थ में नहीं आ सकता है।(पैरा 10)

1.3 इसके अलावा, निर्धारिती अपने सदस्यों की कृषि उपज का विपणन करता है। यह कई मामलों में बिक्री आय को बनाए रखता है। यह ''अवधारित राशि'' है जो इसके सदस्यों को देय थी, जिनसे उपज खरीदी जाती थी, जिसे अल्पकालिक जमा/प्रतिभूतियों में निवेश किया जाता था। ऐसी राशि, जो निर्धारिती-समिति द्वारा रखी गई थी, एक दायित्व थी और इसे देनदारी.पक्ष पर तुलन पत्र में दिखाया गया था। इसलिए, उस सीमा तक ऐसी ब्याज आय को अधिनियम की धारा 80पी(2)(ए)(i) या धारा 80 पी(2)(ए)(iii) में उल्लिखित गतिविधि के कारण नहीं कही जा सकती है। इसलिए, मामले के तथ्यों और परिस्थितियों को देखते हुए, मूल्यांकन अधिकारी अधिनियम की धारा 56 के तहत, ऐसी ब्याज आय पर कर लगाने में सही था।(पैरा 10)

1.4 यह कहना सही नहीं होगा कि आय का स्रोत अधिनियम की धारा 80पी की प्रयोज्यता तय करने के लिए प्रासंगिक नहीं है, क्योंकि अधिनियम की धारा 80पी(2)(ए) में निर्दिष्ट गतिविधियाँ में से किसी एक के कारण ''व्यवसाय के लाभ और अर्जन की संपूर्ण राशि'' शब्दों को महत्व

देने की आवश्यकता है। ''व्यापार के मुनाफे और लाभ की पूरी राशि'' शब्द इस बात पर जोर देते हैं कि जिस आय के संबंध में कटौती की मांग की गई है वह परिचालन आय होनी चाहिए न कि अन्य आय जो समिति को मिलती है। (पैरा 11)

2. निर्धारण को पुनः खोलने के लिए धारा 148 के तहत नोटिस की वैधता के सबंध में, यह अनिवार्य रूप से तथ्यात्मक पहलू से संबंधित है। अधिनियम के तहत अधिकरण तथ्य का अंतिम निष्कर्ष देने वाला प्राधिकरण है। इसने तथ्य का यह निष्कर्ष दिया कि, मंजूरी के लिखित संचार का कोई निर्धारित प्रारूप नहीं है, 8 जून, 2001 को मूल्यांकन अधिकारी को प्राप्त हुआ था, किन्तु, मूल्याकंन को फिर से खोलने के लिए धारा 148 सपठित धारा 151 के संदर्भ में अनुमोदन/मंजूरी 31 मई, 2001 से पहले ही मौजुद थी।(पैरा 13)

3. इस मामले मे, नीचे प्राधिकारियों के समक्ष निर्धारिती द्वारा उठाया गया प्रश्न ''क्या, मामले के तथ्यों और परिस्थितियों के आधार पर, अधिकरण द्वारा यह अभिनिर्धारित किया जाना विधि सम्मत था कि अधिसुचित बैंक, बंधपत्र तथा अन्य प्रतिभूतियों पर ब्याज से प्राप्त आय धारा 57 के तहत निधियों के खर्चो, अन्य आनुपातिक प्रशासनिक खर्च तथा अन्य खर्चो की कटौती किए बिना धारा 56 के तहत ''अन्य स्रातों से आय'' के तहत कर योग्य थी?'' अनुत्तरित रह गया है। इसमें अधिनियम

की धारा 56 और धारा 57 की व्याख्या और इस मामले के तथ्यों पर उक्त धाराओं की प्रयोज्यता भी शामिल है, प्रश्न को कानून के अनुसार विचार के लिए उच्च न्यायालय को भेजा गया। (पैरा 14 व 15)

दीवानी अपीलीय क्षैत्राधिकार: दीवानी अपील संख्या 2010 की 1622

कर्नाटक उच्च न्यायालय की धारवाड सर्किट पीठ के आईटीए संख्या 2005 मे पारित 1568 के निर्णय व आदेश दिनांक 30.09.2008 से

साथ में

सी.ए. संख्याएं 2010 की 1623, 1624, 1625, 1626, 1627, 1628 और 1629

एस. गणेश, के.के. चैतन्य, एस. सुकुमारन, आनन्द सुकुमार और मीना माथुर याची की ओर से।

पराग पी. त्रिपाठी, एएसजी, नरेश कौशिक, कुणाल बहराई, आरती गुप्ता, मोहम्द मनान और बी.वी. बलराम दास प्रत्यर्थी की ओर से।

न्यायालय का निर्णय एस एच कपाड़िया न्यायमूर्ति द्वारा सुनाया गया।

1. दोनों पक्षों के विद्वान वकील को सुना।

2. अनुमति दी गई।

3. निर्धारिती(यों) एक सहकारी ऋण समिति है। संबंधित मूल्यांकन वर्षों के दौरान इसके पास अधिशेष धनराशि थी जिसे निर्धारिती(यों) ने बैंकों और सरकारी प्रतिभूतियों में अल्पकालिक जमा में निवेश किया था। ऐसे निवेशों पर निर्धारिती(यों) को ब्याज मिलता है। निर्धारिती(यों) अपने सदस्यों को ऋण सुविधाएं प्रदान करता है और अपने सदस्यों की कृषि उपज का विपणन भी करता है। दीवानी अपीलों के इस समूह में कानून का महत्वपूर्ण प्रश्न उठता है कि क्या ऐसी ब्याज आय आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 80पी(2)(ए)(i) के तहत व्यवसायिक आय के रूप में कटौती के लिए योग्य होगी?

4. आक्षेपित निर्णय के अनुसार, जो आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण (संक्षेप में 'न्यायाधिकरण') के निर्णय की पुष्टि करता है, ऐसी ब्याज आय धारा 56 के तहत ''अन्य स्रोतों से आय'' शीर्षक के अंतर्गत आएगी, न कि आयकर की धारा 28 के अंतर्गत। अधिनियम, 1961 (संक्षेप में 'अधिनियम'), और, परिणामस्वरूप, निर्धारिती-समिति अधिनियम की धारा 80पी(2)(ए)(i) के तहत कटौती का हकदार नहीं होगी।

5. निर्धारिती-समिति द्वारा दायर की गई दिवानी अपीलों का समूह आकलन वर्ष 1991-1992 से 1999-2000 (आकलन वर्ष 1995-1996 को छोडकर) से संबंधित है; हालाँकि, मुख्य मामला 2009 की एस.एल.पी.

(सी) संख्या 7572 से उत्पन्न दिवानी अपील है जो आकलन वर्ष 1991-1992 से संबंधित है।

6. निर्धारिती-सोसायटी पर एक सहकारी समिति के रूप में कर निर्धारण किया गया था। निर्धारिती सभी आठ दिवानी अपीलों में अपीलकर्ता है। उपरोक्त सभी मूल्यांकन वर्षों 1991-1992 से 1999-2000 के लिए (आकलन वर्ष 1995-1996 को छोडकर), निर्धारिती(यों) ने व्यवसाय से आय का खुलासा करते हुए अपनी विवरणिका दाखिल की, अर्थात, अपने सदस्यों की कृषि उपज का विपणन और उन्हें ऋण सुविधाएं प्रदान करना। निर्धारिती(यों) ने अपनी विवरणिका के साथ अपने लाभ और हानि खाते और अपना अधिशेष प्रपत्र भी दाखिल किया। उपर्युक्त ब्याज आय के संबंध में, निर्धारिती(यों) ने अधिनियम की धारा 80पी(2)(ए)(i) के तहत कटौती का दावा किया। उपरोक्त बताई गई अवधि के लिए मूल्यांकन अधिनियम की धारा 148 के तहत सुचना पत्र जारी करके फिर से खोला गया। इस मामले में, हम केवल अल्पकालिक बैंक जमा और प्रतिभूतियों पर ब्याज आय से चिंतित हैं। प्रासंगिक मूल्यांकन वर्षों के लिए अधिशेष प्रपत्र के आधार पर, मूल्यांकन अधिकारी के निर्देशों के तहत, निर्धारिती(यों) ने संपत्ति और देनदारियों का विवरण देते हुए मूल्यांकन अधिकारी को एक विवरण प्रस्तुत किया। हम यहां नीचे उक्त विवरण को फिर से प्रस्तुत करते

हैं (अनुलग्नक 'बी' 'देनदारियों' के शीर्षक के तहत देखे):

दायित्व

निर्धारण वर्ष	पुंजी आरक्षित निधि + अन्य निधियां + लाभ	असामी खाता + क्रय खाता	जमाएँ, ऋण, देय ब्याज	अन्य दायित्व व खरचे	योग (3), (4) आैर (5)
1	2	3	4	5	6
1991-92	79,200,553.00	39,341,647.00	45,772,398.00	3,948,442.00	89,176,115.00
1992-93	97,769,923.00	41,684,890.00	59,071,490.00	902,856.00	101,659,132.00
1993-94	116,354,655.00	37,674,924.00	68,927,247.00	2,893,519.00	109,494,694.00
1994-95	133,817,620.00	42,882,786.00	86,462,118.00	1,440,446.00	142,886,414.00
1995-96	156,948,290.00	46,898,160.00	107,201,490.00	4,189,923.00	158,289,580.00
1996-97	180,468,526.00	53,274,684.00	125,289,995.00	3,568,644.00	182,133,326.00

1997-98	211,686,266.00	52,510,175.00	142,539,130.00	46,694,814.00	241,734,125.00
1998-99	253,295,055.00	66,074,107.00	175,757,230.00	17,342,956.00	259,174,281.00
1999-00	269,520,510.00	124,571,325.00	209,202,203.00	25,199,555.00	358,973,088.00

7. मूल्यांकन अधिकारी ने इन मामलों के तथ्यों और परिस्थितियों पर यह माना कि निर्धारिती(यों) ने जिस ब्याज आय का खुलासा ''व्यापार से आय'' शीर्षक के तहत किया था, उस पर ''अन्य स्रोतों से आय'' शीर्षक के तहत कर लगाया जाना था। इस संबंध में, निर्धारण अधिकारी ने माना कि निर्धारिती(यों)-समिती ने अधिशेष निधि को एक सामान्य निवेशक द्वारा निवेश के रूप में और उसके माध्यम से निवेश किया था, इसलिए, ऐसे निवेश के ब्याज पर, ''अन्य स्रोतों से आय'' शीर्षक के तहत कर लगाया जाना चाहिए। मूल्यांकन अधिकारी के समक्ष, निर्धारिती द्वारा यह तर्क दिया गया था कि उसने अल्पकालिक आधार पर धन का निवेश किया था क्योंकि व्यावसायिक उद्देश्यों के लिए धन की तत्काल आवश्यकता नहीं थी और, परिणामस्वरूप, निवेश का ऐसा कार्य एक विवेकपूर्ण व्यवसायी की व्यवसाय गतिविधि का गठन करती है; इसलिए, ऐसी ब्याज आय पर धारा

28 के तहत कर लगाया जाना था, न कि अधिनियम की धारा 56 के तहत, और, परिणामस्वरूप, निर्धारिती अधिनियम की धारा 80पी(2)(अ)(i) के तहत कटौती का हकदार था। इस तर्क को मूल्यांकन अधिकारी के साथ-साथ अधिकरण और उच्च न्यायालय द्वारा भी खारिज कर दिया गया था, इसलिए, ये दिवानी अपीलें निर्धारिती द्वारा दायर की गई हैं।

8. हमारे समक्ष निर्धारिती(यों) का मामला यह था कि निर्धारिती एक सहकारी ऋण समिति है। इसका व्यवसाय अपने सदस्यों को ऋण सुविधाएं प्रदान करना और अपने सदस्यों की कृषि उपज का विपणन करना है। निर्धारिती के अनुसार, इसकी गतिविधि अधिनियम की धारा 80पी(2)(ए)(i) के तहत ''योग्य गतिविधि'' थी, इसलिए, यह अपनी सकल कुल आय से कटौती के लाभ का हकदार था। इस संबंध में, यह आग्रह किया गया था कि, अधिनियम की धारा 80पी(2) के तहत, सूचीबद्ध गतिविधियों में से किसी एक के कारण होने वाले ''व्यावसायिक लाभ'' की पूरी राशि कटौती की हकदार है। निर्धारिती(यों) के अनुसार, किसी को ऐसी ब्याज आय के स्रोत/शीर्ष पर जाने की आवश्यकता नहीं है क्योंकि उपर्युक्त निर्दिष्ट जमा/प्रतिभूतियों पर निर्धारिती(ओं) को जितनी जल्दी ब्याज आय अर्जित होती है, वह गतिविधि के कारण व्यावसायिक आय बन जाती है। निर्धारिती(यों) द्वारा अपने सदस्यों को ऋण सुविधाएं प्रदान करके या अपने सदस्यों की कृषि उपज का विपणन करके किया जाता है और जल्द ही

ऐसी ब्याज आय ऐसी एक या अधिक पात्र गतिविधियों के कारण ''व्यावसायिक लाभ'' के शीर्ष के अंतर्गत नहीं आती है, ऐसी ब्याज आय पर उक्त धारा के तहत कटौती के लिए पात्र बन गए। निर्धारिती ने हमारे सामने आगे तर्क दिया कि, कर्नाटक सहकारी समिति अधिनियम, 1959 की धारा 57 और 58 के साथ पठित विनियम 23 और 28 के तहत, सहकारी ऋण समितियों पर अपने अधिशेष धन को निर्दिष्ट प्रतिभूतियों में निवेश करने के लिए एक वैधानिक दायित्व लगाया गया था। और, ऐसे वैधानिक दायित्व के मद्देनजर, अल्पकालिक जमा और प्रतिभूतियों से प्राप्त उपर्युक्त ब्याज आय को निर्धारिती द्वारा अपनी व्यावसायिक गतिविधियों से प्राप्त आय के रूप में माना जाना चाहिए। विकल्प में, यह निवेदन किया गया था कि, यहां तक कि तर्क के लिए मान भी लिया जाए कि ऐसी ब्याज आय को अधिनियम की धारा 56 के तहत ''अन्य स्रोतों से आय'' की परिधि में माना जाता है, तब भी निर्धारिती-समिति इसके लिए अधिनियम की धारा 80पी(2)(ए)(i) के लाभ की हकदार थी। इस संबंध में, निर्धारिती के विद्वान वकील ने कई निर्णयों पर भरोसा करते हुए निवेदन किया कि आय का स्रोत या शीर्ष इस प्रश्न का निर्णय करने के लिए अप्रासंगिक है कि क्या कोई दी गई वस्तु अधिनियम की धारा 80पी के तहत कटौती के लिए पात्र है। निर्धारिती के अनुसार, एक बार जब निर्दिष्ट निवेशों पर ब्याज आय अर्जित हो जाती है, खासकर जब एक स्थानीय अधिनियम इसे निर्दिष्ट निवेशों में निवेश करने के लिए समिति को वैधानिक रूप से बाध्य करता

है, तो ब्याज आय स्वचालित रूप से कटौती के लिए पात्र होती है, चाहे वह स्रोत या शीर्ष कुछ भी हो जिसमें वह आय आयेगी। इस संबंध में, निर्धारिती के विद्वान वकील ने निवेदन किया कि किसी को अधिनियम की धारा 80पी(2)(ए)(i) और (iii) की भाषा की तुलना धारा 80एचएचसी के स्पष्टीकरण (बीबीए) के साथ, धारा 80एचएचडी (3) में प्रयुक्त भाषा और धारा 80एचएचई(5) में प्रयुक्त शब्दों से करने की आवश्यकता है। इस सबंध में, यह आग्रह किया गया कि एक ओर अधिनियम की धारा 80पी(2)(ए) और धारा 80एचएचसी सपठित स्पष्टीकरण (बीबीए), धारा 80एचएचडी(3) और धारा 80एचएचई(5) साथ ही धारा 72 और 32एबी में प्रयुक्त भाषा के बीच व्यापक अंतर है। निर्धारिती के अनुसार, यदि कोई इस विरोधाभास को ध्यान में रखता है, तो यह स्पष्ट है कि आय के शीर्ष या आय के स्रोत की अवधारणा अधिनियम की धारा 80पी(2) के प्रावधानों पर लागू नहीं होगी क्योंकि जहां भी संसद का इरादा ऐसी अवधारणा के लागू होने पर जोर देना है, ऐसा सुसंगत धारा में स्पष्ट रूप से कहा गया है। निर्धारित के अनुसार, उदाहरण के तौर पर, धारा 80एचएचसी के स्पष्टीकरण (बीबीए) के तहत या धारा 80एचएचडी (3) के तहत या धारा 80एचएचई(5) आदि, के तहत इस्तेमाल किए गए शब्द ''व्यवसाय का लाभांश'' का अर्थ है व्यवसाय का मुनाफा, जैसा कि ''व्यवसाय के लाभ और अर्जन'' शीर्ष के तहत गणना की गई है। इसलिए, निर्धारिती के अनुसार, जब ऐसे शब्दों को अधिनियम की धारा 80पी(2) में जगह नहीं

मिलती है, तो यह स्पष्ट है कि आय के स्रोत या आय के शीर्ष की अवधारणा अधिनियम की धारा 80पी(2) में अंतर्निहित नहीं है और परिणाम स्वरूप, ऐसी अवधारणा को उक्त धारा में नहीं पढ़ा जा सकता है। जैसा कि ऊपर कहा गया है, निर्धारिती के अनुसार, जल्दी ही अधिशेष निधि निर्दिष्ट प्रतिभूतियों में निवेश की नहीं जाती है, ऐसे निवेश से ब्याज आय स्वचालित रूप से अधिनियम की धारा 80पी(2) के तहत कटौती के लिए पात्र है।

9. इन दीवानी अपीलों में शामिल मुद्दे को निर्धारित करने के लिए, हमें यहां सुसंगत प्रावधानों को फिर से प्रस्तुत करने की आवश्यकता है अधिनियम की धारा 80पी का प्रावधान, जैसा कि यह तात्विक समय पर था। यह इस प्रकार पढ़ता है:

''सहकारी समितियों की आय के संबंध में कटौती. 80पी.

(1) जहां किसी निर्धारिती की दशा में, जो सहकारी समिति होने है, उसकी सकल कुल आय में उपधारा

(2) में विनिर्दिष्ट कोई आय सम्मिलित है, वहॉ निर्धारिती की कुल आय में संगणना करने में उपधारा (2) में विनिर्दिष्ट राशियों की कटौती इस धारा के उपबंधों के अनुसार और अध्यधीन की जायेगी। (2) उपधारा

(1) में उल्लिखित राशियॉ निम्न होंगी, अर्थात्:-

(क) ऐसी सहकारी समिति की दशा में जो-

(i) बैंककारी के या अपने सदस्यों को उधार सुविधाएं उपलब्ध कराने के कारबार में लगी हुई है, या

(ii) कुटीर उद्योग में लगी हुई, या

(iii) अपने सदस्यों द्वारा उगाई हुई कृषि उपज के विपणन में लगी हुई है, या¼iv½ अपने सदस्यों को आपूर्ति करने के प्रयोजन के लिए कृषि के उपकरणों, बीजों, पशुधन या कृषि के लिए आशयित अन्य चीजों के क्रय में लगी हुई है, या

(v) अपने सदस्यों की कृषि उपज के, शक्ति की सहायता के बिना, प्रसंस्करण में लगगी हुई है, या

(vi) अपने सदस्यों के श्रम के सामूहिक व्ययन में लगी हुई है, या

(vii) मछली पकड़ने या सहबद्व गतिविधियों में लगी हुई है अर्थात् मछली पकडने या उसका संसाधन, प्रसंस्करण, भंडारकरण या विपणन में या अपने सदस्यों को प्रदाय करने के प्रयोजन के लिए उनसे संकद्व सामग्री और उपस्कर को क्रय करने में लगी हुई है,

ऐसे क्रियाकलापों में से किसी एक या अधिक से हुए माने जा सकने वाले कारबार के लाभ और अभिलाभ की संपूर्ण रकमः''

10. आरंभ में, एक महत्वपूर्ण परिस्थिति पर प्रकाश डालना आवश्यक है। वर्तमान मामले में, अधिनियम की धारा 80पी(2)(ए)(i) के तहत कटौती के लिए पात्र नहीं रखा गया ब्याज सदस्यों को ऋण सुविधाएं प्रदान करने के लिए प्राप्त ब्याज नहीं है। अधिनियम की धारा 56 के तहत जिस पर कर लगाने की मांग की गई है वह अल्पकालिक जमा और प्रतिभूतियों में निवेश किए गए अधिशेष पर उत्पन्न होने वाली ब्याज आय है, जिसका अधिशेष व्यावसायिक उद्देश्यों के लिए आवश्यक नहीं था। निर्धारिती अपने सदस्यों की उपज का विपणन करता है जिनकी बिक्री आय कभी-कभी उसके पास रहती है। इस मामले में, हम ऐसी राशि के कर निर्धारण को लेकर चिंतित हैं। चूँकि इस तरह के प्रतिधारण द्वारा बनाए गए फंड की व्यावसायिक उद्देश्यों के लिए तुरंत आवश्यकता नहीं थी उसे निर्दिष्ट प्रतिभूतियों में निवेश किया गया था। हमारे सामने सवाल यह है कि क्या ऐसी जमा/प्रतिभूतियों पर ब्याज, जो स्पष्ट रूप से सदस्यों के खाते में जमा होता है, पर अधिनियम की धारा 28 के तहत व्यावसायिक आय के रूप में कर लगाया जा सकता है? हमारे विचार में, ऐसी ब्याज आय ''अन्य स्रोतों से आय'' की श्रेणी में आएगी, इसलिए, ऐसी ब्याज आय अधिनियम की धारा 56 के तहत कर योग्य होगी, जैसा कि मूल्यांकन अधिकारी द्वारा सही माना गया है। इस संबंध में, हम अधिनियम की धारा 80पी का विश्लेषण कर सकते हैं। यह खंड अध्याय टप्.1, में आता है, जो बदले में, ''कुछ आय के संबंध में कटौती'' से संबंधित है। धारा 80पी का शीर्षक

इंगित करता है कि उक्त धारा सहकारी समितियों की आय के संबंध में कटौती से संबंधित है। धारा 80पी(1), अन्य बातों के साथ-साथ, यह बताती है कि जहां एक सहकारी समिति की सकल कुल आय में एक या अधिक निर्दिष्ट गतिविधियों से कोई आय शामिल है, तो ऐसी आय को निर्धारिती-समिति की कुल कर योग्य आय की गणना में सकल कुल आय से घटा दिया जाएगा। एक आय जो अधिनियम की धारा 80पी(2) में निर्दिष्ट किसी भी गतिविधि के कारण है, कटौती के लिए पात्र होगी। ''आय'' शब्द को लाभ और लाभ को शामिल करने के लिए अधिनियम की धारा 2(24)(i) के तहत परिभाषित किया गया है। यह उपधारा एक समावेशी प्रावधान हैं। संसद ने ''आय'' शब्द की परिभाषा में विशेष रूप से ''व्यावसायिक लाभ'' को शामिल किया है। इसलिए, हमें अधिनियम की धारा 80पी(2) में उल्लिखित ''व्यापार के लाभ और अर्जन'' शब्दों का सटीक अर्थ देना आवश्यक है। वर्तमान मामले में, जैसा कि ऊपर कहा गया है, निर्धारिती-समिति नियमित रूप से व्यावसायिक उद्देश्यों के लिए तत्काल आवश्यक नहीं होने वाले धन का निवेश करती है। इसलिए, ऐसे निवेशों पर ब्याज, ''व्यापार के लाभ और अर्जन'' अभिव्यक्ति के अर्थ में नहीं आ सकता है। ऐसी ब्याज आय को समिति की गतिविधियों, अर्थात् अपने सदस्यों को ऋण सुविधाएं प्रदान करने या अपने सदस्यों की कृषि उपज के विपणन का व्यवसाय चलाने के कारण भी नहीं कहा जा सकता है। जब निर्धारिती-समिति अपने सदस्यों को ऋण सुविधाएं प्रदान करती है, तो वह

ब्याज आय अर्जित करती है। जैसा कि ऊपर कहा गया है, इस मामले में, धारा 80पी(2)(ए)(i) के तहत कटौती के लिए अयोग्य माना गया ब्याज सदस्यों से प्राप्त ब्याज के संबंध में नहीं है। इस मामले में, हम केवल उस ब्याज से चिंतित हैं जो उस धनराशि पर अर्जित होता है जिसकी करदाता को अपने व्यावसायिक उद्देश्यों के लिए तुरंत आवश्यकता नहीं होती है और जिसे केवल विशेष् के रूप में निर्दिष्ट प्रतिभूतियों में ''निवेश'' किया गया है। इसके अलावा, जैसा कि ऊपर कहा गया है, निर्धारिती अपने सदस्यों की कृषि उपज का विपणन करता है। यह कई मामलों में बिक्री आय को बनाये रखता है। यह ''अवधारित राशि'' है जो इसके सदस्यों को देय थी, जिनसे उपज खरीदी जाती थी, जिसे अल्पकालिक जमा/प्रतिभूतियों में निवेश किया जाता था। ऐसी राशि, जो निर्धारिती.समिति द्वारा रखी गई थी, एक दायित्व थी और इसे देनदारी.पक्ष पर तुलन पत्र में दिखाया गया था। इसलिए, उस सीमा तक ऐसी ब्याज आय को अधिनियम की धारा 80पी(2)(ए)(i) या धारा 80पी(2)(ए)(iii) में उल्लिखित गतिविधि के कारण नहीं कही जा सकती है। इसलिए, इस मामले के तथ्यों और परिस्थितियों को देखते हुए, हमारा विचार है कि मूल्यांकन अधिकारी अधिनियम की धारा 56 के तहत, ऊपर बताई गई ब्याज आय पर कर लगाने में सही था।

11. निर्धारिती द्वारा एक वैकल्पिक निवेदन यह कहते हुए दिया गया था कि, यदि प्रश्नगत ब्याज आय को अधिनियम की धारा 56 द्वारा कवर किया जाता है, तब भी, निर्धारिती -सोसाइटी ऐसी ब्याज आय के संबंध में अधिनियम की धारा 80पी(2)(ए)(i) के लाभ की हकदार है। हमें इस निवेदन में कोई गुण नहीं दिखता। अधिनियम की धारा 80पी(2)(ए)(i) को अधिनियम की धारा 80एचएचसीए के स्पष्टीकरण (बीबीए) धारा 80एचएचडी(3) और धारा 80एचएचई(5) के स्पष्टीकरण के बराबर नहीं रखा जा सकता है। उक्त प्रत्येक धाराओं की व्याख्या उसकी विषय वस्तु के संदर्भ में की जानी चाहिए। उदाहरण के लिए, अधिनियम की धारा 80पी(2)(ए)(i) प्रासंगिक समय पर, निर्यात व्यवसाय के लिए रखे गए मुनाफे के संबंध में कटौती से निपटती है। इसलिए, धारा 80एचएचसी का दायरा अधिनियम की धारा 80पी के दायरे से अलग है, जो सहकारी समितियों की आय के संबंध में कटौती से संबंधित है। यहां तक कि निर्यात व्यवसाय के लिए रखे गए मुनाफे के संबंध में कटौती को प्रतिबंधित करने के लिए धारा 80एचएचसी में स्पष्टीकरण (बीबीए) भी जोड़ा गया था। इसलिए, धारा 80एचएचसी के स्पष्टीकरण (बीबीए) में प्रयुक्त शब्द, इसकी तुलना अधिनियम की धारा 80पी में इस्तेमाल किए गए शब्दों से नहीं की जा सकती है जो ''व्यापार के लाभ और अर्जना की पूरी राशि'' के संबंध में कटौती प्रदान करती है। निर्धारिती की ओर से अपने तर्क के समर्थन में कई निर्णयों का हवाला दिया गया था कि

अधिनियम की धारा 80पी के प्रावधानों की व्याख्या करते समय स्रोत अप्रासंगिक था। हमें कोई गुण नहीं मिला क्योंकि उद्धृत सभी निर्णय सहकारी बैंकों से संबंधित मामले थे और निर्धारिती-समिति बैंकिंग व्यवसाय नहीं कर रही है। हम इस फैसले को वर्तमान मामले के तथ्यों तक ही सीमित रख रहे हैं। यह कहना सही नहीं होगा कि आय का स्रोत अधिनियम की धारा 80पी की प्रयोज्यता तय करने के लिए प्रासंगिक नहीं है, क्योंकि हमें अधिनियम की धारा 80पी(2)(ए) में निर्दिष्ट गतिविधियाँ में से किसी एक के कारण ''व्यवसाय के लाभ और अर्जन की संपूर्ण राशि'' शब्दों को महत्व देने की आवश्यकता है। एक महत्वपूर्ण बिंदु का उल्लेख करना आवश्यक है। ''व्यापार के मुनाफे और लाभ की पूरी राशि'' शब्द इस बात पर जोर देते हैं कि जिस आय के संबंध में कटौती की मांग की गई है वह परिचालन आय होनी चाहिए न कि अन्य आय जो समिति को मिलती है। इस विशेष मामले में, साक्ष्य से पता चलता है कि निर्धारिती-सोसाइटी उन निधियों पर ब्याज अर्जित करती है जो दिए गए समय पर व्यावसायिक उद्देश्यों के लिए आवश्यक नहीं हैं। इसलिए, इस मामले के तथ्यों और परिस्थितियों पर, हमारे विचार में, ऐसी ब्याज आय ''अन्य आय'' की श्रेणी में आती है, जिस पर विभाग द्वारा अधिनियम की धारा 56 के तहत उचित कर लगाया गया है।

12. कानून के महत्वपूर्ण प्रश्न के अलावा, जिसका हमने उत्तर दिया है, निर्धारिती-समिति ने अधिनियम की धारा 148 के तहत मूल्यांकन को फिर से खोलने को चुनौती दी है।

13. इस संबंध में, निर्धारिती की ओर से यह आग्रह किया गया था कि, संबंधित मूल्यांकन वर्षों के लिए, मूल्यांकन अधिकारी को धारा 148 के तहत नोटिस जारी करने से पहले संयुक्त आयकर आयुक्त की पूर्व मंजूरी प्राप्त करना आवश्यक था। निर्धारिती के अनुसार, पुनः खोलने का प्रस्ताव 31 मई, 2001 को लिया गया था, इसे अतिरिक्त आयकर आयुक्त, पणजी के कार्यालय को फैक्स के माध्यम से नहीं भेजा गया था, और फैक्स रिपोर्ट 5:18 पीएम का समय इंगित करती है, जो इस तथ्य को स्थापित करता है कि 31 मई, 2001 को निर्धारिती को नोटिस की तामिल अनुमोदन के लिए फैक्स भेजने से पहले की गई थी। निर्धारिती के अनुसार, मंजूरी 8 जून, 2001 को अतिरिक्त आयकर आयुक्त द्वारा दी गई थी। अधिनियम की धारा 148 के तहत नोटिस 31 मई, 2001 को दिया गया था, यानी, अतिरिक्त आयुक्त, आयकर की मंजूरी से पहले। इन परिस्थितियों में, यह आग्रह किया गया कि अधिनियम की धारा 148 के तहत नोटिस अमान्य था और अधिनियम की धारा 144ए के साथ पढ़ी गई धारा 147 के तहत परिणामी पुनर्मूल्यांकन कानून की दृष्टि से खराब था। हमें इस तर्क में कोई दम नहीं दिखता, शुरुआत में, हम कह सकते हैं कि अधिनियम की धारा 148 के

तहत नोटिस की वैधता पर उठाया गया मुद्दा अनिवार्य रूप से तथ्यात्मक पहलू से संबंधित है। आयकर अधिनियम के तहत अधिकरण तथ्य का अंतिम निष्कर्ष देने वाला प्राधिकरण है। इसने इस तथ्य का निष्कर्ष निकाला है कि, हालांकि मंजूरी का लिखित संचार, जिसका कोई निर्धारित प्रारूप नहीं है, 8 जून, 2001 को मूल्यांकन अधिकारी को प्राप्त हुआ था, फिर भी, यह नहीं कहा जा सकता है कि मंजूरी 31 मई 2001 से पहले नहीं दी गई थी। अधिकरण ने इस तथ्य को दर्ज किया है कि मूल्यांकन को फिर से खोलने के संदर्भ में 31 मई, 2001 से पहले संबंधित अधिकारियों के बीच एक विस्तृत पत्राचार हुआ था। यह भी उल्लेख किया जा सकता है कि मंजूरी देने और ऐसी मंजूरी के संचार के बीच एक महत्वपूर्ण अंतर है। जैसा कि ट्रिब्यूनल ने कहा है, मंजूरी देने के मामले में कोई विशेष तरीका निर्धारित नहीं किया गया है। उपर्युक्त कारण से, अधिकरण इस निष्कर्ष पर पहुंचा कि अधिनियम की धारा 148 सपठित धारा 151 के संदर्भ में मूल्यांकन को फिर से खोलने के लिए अनुमोदन/स्वीकृति 31 मई, 2001 से पहले ही मौजूद थी। अधिकरण द्वारा दिए गए इस तथ्य के निष्कर्ष में हमें हस्तक्षेप करने का कोई कारण नहीं दिखता है।

14. इस मामले में, नीचे प्राधिकारियों के समक्ष निर्धारिती द्वारा उठाया गया एक प्रश्न अनुत्तरित रह गया है। वह प्रश्न इस प्रकार है:

''क्या, मामले के तथ्यों और परिस्थितियों के आधार पर, अधिकरण द्वारा यह अभिनिर्धारित किया जाना विधि सम्मत था कि अधिसुचित बैंक, बंधपत्र तथा अन्य प्रतिभूतियों पर ब्याज से प्राप्त आय धारा 57 के तहत निधियों के खर्चो, अन्य आनुपातिक प्रशासनिक खर्च तथा अन्य खर्चो की कटौती किए बिना धारा 56 के तहत ''अन्य स्रातों से आय'' के तहत कर योग्य थी?''

15. उपरोक्त प्रश्न के उत्तर की आवश्यकता है। इसमें अधिनियम की धारा 56 और धारा 57 की व्याख्या शामिल है। इसमें वर्तमान मामले के तथ्यों पर उक्त धाराओं की प्रयोज्यता भी शामिल है। तदनुसार, हम उक्त प्रश्न को कानून के अनुसार विचार के लिए उच्च न्यायालय को भेजते हैं।

16. ऊपर जो कहा गया है, उसके अधीन, निर्धारिती द्वारा दायर की गई ये दिवानी अपीलें खर्चे के संबंध में बिना किसी आदेश के खारिज की जाती हैं।

अपीले खारिज

यह अनुवाद आर्टिफिशियल इन्टलीजेन्स टूल सुवास की सहायता से अनुवादक न्यायिक अधिकारी भूपेन्द्र कुमार सनाढ्य (RJS) द्वारा किया गया है।

अस्वीकरणः यह निर्णय पक्षकार को उसकी भाषा में समझाने के सीमित उपयोग के लिए स्थानीय भाषा में अनुवादिक किया गया है और किसी अन्य उद्देश्य के लिए इसका उपयोग नहीं किया जा सकता है। सभी व्यवहारित एवं अधिकारिक उद्देश्यों के लिए निर्णय का अग्रेजी संस्करण ही प्रमाणित होगा और निष्पादन एवं कार्यन्वयन के उद्देश्य से भी अंग्रेजी संस्करण मान्य होगा।