आयकर आयुक्त, मद्रास एवं अन्य

बनाम

डालमिया सीमेंट (भारत) लिमिटेड

21 सितम्बर, 1993

[बी.पी. जीवन् रेड्डी एवं एस.पी. भरूचा, न्यायमूर्ति]

आयकर अधिनियम, 1922 धारा 24, 30 — हानि की विवरणी — आयकर अधिकारी द्वारा करदाता को यह सूचित करना कि विवरणियाँ समय-सीमा के बाहर दाखिल होने के कारण उन पर विचार नहीं किया जा सकता — उसका प्रभाव — क्या हानि के संबंध में आयकर अधिकारी द्वारा औपचारिक आदेश पारित एवं अधिसूचित किया जाना अपील की ग्राह्यता के लिए अनिवार्य है — मामला वृहत्तर पीठ को संदर्भित।

उत्तरदाता-करदाता ने निर्धारण वर्ष 1950-51 से 1955-56 तक के लिए अपनी विवरणियाँ दाखिल कीं, जिनमें हानि दर्शाई गई थी। आयकर अधिकारी ने करदाता को सूचित किया कि उक्त विवरणियाँ समय-सीमा से परे प्रस्तुत की गई हैं, अतः उन पर कोई संज्ञान नहीं लिया जा सकता। निर्धारण वर्ष 1960-61 तथा 1961-62 के लिए करदाता ने पुनः विवरणियाँ दाखिल कीं, जिनमें निर्धारण वर्ष 1950-51 से प्रारम्भ पूर्ववर्ती वर्षों की हानियों को आगे ले जाकर समायोजित करने का दावा किया गया। आयकर अपीलीय अधिकरण ने आयकर अधिकारी को निर्देश दिया कि वह निर्धारण वर्ष 1952-53 से 1954-55 तक की हानियों का परिमाणीकरण करे तथा उन्हें निर्धारण वर्ष 1960-61 और 1961-62 की आय के विरुद्ध समायोजित करने की अनुमति दे। संदर्भ वाद में उच्च न्यायालय ने करदाता के पक्ष में निर्णय दिया। इसके विरुद्ध राजस्व विभाग ने विशेष अनुमति द्वारा अपीलें प्रस्तुत कीं।

राजस्व विभाग की ओर से यह तर्क दिया गया कि आयकर अधिकारी द्वारा करदाता को यह सूचित करना कि निर्धारण वर्ष 1950-51 से 1955-56 तक की कार्यवाहियाँ विवरणियाँ विलंब से दाखिल होने के कारण समाप्त कर दी गई हैं, वस्तुतः एक ऐसा आदेश था जिसके विरुद्ध अपील की जा सकती थी। चूँकि करदाता ने उस संबंध में कोई कदम नहीं उठाया, अतः अधिकरण द्वारा आयकर अधिकारी को उक्त वर्षों की हानियों का परिमाणीकरण करने तथा उन्हें निर्धारण वर्ष 1960-61 और 1961-62 की आय के विरुद्ध समायोजित करने का निर्देश देना त्रुटिपूर्ण था। अपीलकर्ताओं ने आयुक्त, आयकर बनाम गारिया इंडस्ट्रीज़ प्रा. लि., 140 आई.टी.आर. 636 में कलकत्ता उच्च न्यायालय की खंडपीठ के निर्णय पर भरोसा किया, जिसमें यह कहा गया था कि आयकर अधिकारी द्वारा करदाता को यह सूचित करने के विरुद्ध दायर अपील ग्राह्य थी कि किसी विशेष वर्ष की हानि दर्शाने वाली उसकी विवरणी अवैध है, क्योंकि उस उत्तर का वास्तविक प्रभाव यह था कि आयकर अधिकारी ने हानि को "शून्य" निर्धारित कर दिया था। अपीलकर्ताओं ने पटना तथा मध्य प्रदेश उच्च न्यायालयों के समान प्रभाव वाले निर्णयों पर भी भरोसा किया।

दूसरी ओर, उत्तरदाता-करदाता ने अपने पक्ष के समर्थन में इस न्यायालय की तीन न्यायाधीशों की पीठ द्वारा दिए गए निर्णय आयुक्त, आयकर बनाम खुशाल चंद डागा, 2 आई.टी.आर. 177 पर भरोसा किया। उस मामले में करदाता ने दीपावली 1941 को समाप्त होने वाले वर्ष के निर्धारण के विरुद्ध अपील दायर की थी, किन्तु उसने आयकर अधिकारी द्वारा निर्धारित हानि पर कोई आपत्ति नहीं की थी। बाद के निर्धारण वर्षों में उसने यह दावा किया कि आगे ले जाई जाने वाली हानि की राशि पुनः निर्धारित की जाए क्योंकि वह वास्तव में कहीं अधिक थी। जब मामला इस न्यायालय के समक्ष आया, तब यह अभिनिर्धारित किया गया कि यद्यपि धारा 30 के अंतर्गत उस स्थिति में अपील का अधिकार उपलब्ध था जहाँ करदाता धारा

24 के अधीन परिकलित एवं अधिसूचित हानि की राशि पर आपत्ति करता हो, किन्तु चूँकि आयकर अधिकारी ने लिखित आदेश द्वारा हानि की अधिसूचना नहीं की थी, इसलिए उस विषय में कोई अपील नहीं की जा सकती थी। फलतः करदाता बाद के वर्ष में हानि के पुनर्निर्धारण का अधिकारी था।

खुशाल चंद डागा के मामले के निर्णय के संबंध में कठिनाई अनुभव करते हुए तथा मामले को वृहत्तर पीठ के समक्ष संदर्भित करते हुए, न्यायालय ने अभिनिर्धारित किया :

अभिनिर्धारित : 1. आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 24(3) के अधीन आयकर अधिकारी द्वारा करदाता को औपचारिक आदेश पारित कर अधिसूचित किया जाना अपील की ग्राह्यता के लिए अनिवार्य नहीं है। इस विषय में कलकत्ता, पटना तथा मध्य प्रदेश उच्च न्यायालयों द्वारा अपनाई गई दृष्टि अत्यंत युक्तिसंगत है और विचारणीय है। [375-ए-बी]

आयुक्त, आयकर बनाम गारिया इंडस्ट्रीज़ प्रा. लि., ***140 आई.टी.आर. 636;*** *बिहार राज्य विद्युत बोर्ड बनाम आयकर आयुक्त,* ***101 आई.टी.आर. 740;*** *तथा जयकिशन गोपीकिशन एंड संस बनाम आयकर आयुक्त, 84 आई.टी.आर. 645 — संदर्भित।*

2. इस न्यायालय का खुशाल चंद डागा का निर्णय पुनर्विचार की अपेक्षा रखता है। उस निर्णय में स्वयं यह उल्लेख है कि संबंधित वर्ष में हानि एक निश्चित राशि पर निर्धारित की गई थी तथा करदाता ने निर्धारण के विरुद्ध अपील की थी, किन्तु उसने निर्धारित हानि पर कोई आपत्ति नहीं की थी। हानि का निर्धारण निर्धारण कार्यवाही के दौरान ही किया जाता है। निर्धारण के विरुद्ध अपील दायर की गई थी। स्वाभाविक रूप से उस अपील में हानि का निर्धारण भी सम्मिलित था। किसी भी स्थिति में, जब संबंधित वर्ष के लिए हानि का निर्धारण उस वर्ष की निर्धारण कार्यवाही में हो चुका था, तब करदाता को बाद के वर्षों की निर्धारण कार्यवाही में उस हानि के

निर्धारण की शुद्धता का प्रश्न पुनः उठाने की अनुमति नहीं दी जा सकती थी। एक ही निर्धारण वर्ष के संबंध में एक ही समय पर आय अथवा हानि के दो भिन्न निर्धारण नहीं हो सकते। [374-ई-एच]

आयुक्त, आयकर बनाम खुशाल चंद डागा, ***42 आई.टी.आर. 177 में व्यक्त दृष्टिकोण को वृहत्तर पीठ के विचारार्थ संदर्भित किया गया।***

आयुक्त, आयकर बनाम मैनिक संस, ***74 आई.टी.आर. 1 पर भरोसा किया गया।***

दीवानी अपीलीय अधिकारिता : दीवानी अपील संख्याएँ 745-746

मद्रास उच्च न्यायालय द्वारा कर वाद संख्या 103 सन् 1968 (संदर्भ संख्या 34 सन् 1968) में दिनांक 27.09.1973 को पारित निर्णय एवं आदेश के विरुद्ध।

एम.सी. मंचंदा, डॉ. के.पी. भटनागर एवं डी.एस. मेहरा — अपीलकर्ताओं की ओर से।

हरिहर लाल, विनीत माहेश्वरी एवं आर.के. माहेश्वरी — उत्तरदाताओं की ओर से।

न्यायालय का आदेश

हमारे मत में इस अपील की सुनवाई एक वृहत्तर पीठ द्वारा की जानी चाहिए। इस आदेश द्वारा हम संक्षेप में उसके कारण अभिलिखित कर रहे हैं।

यह विशेष अनुमति द्वारा दायर अपील है, जो भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 66(1) के अंतर्गत संदर्भ वाद में मद्रास उच्च न्यायालय के निर्णय के विरुद्ध है। यह मामला निर्धारण वर्ष 1960-61 तथा 1961-62 से संबंधित है।

उच्च न्यायालय के समक्ष विचारार्थ निम्नलिखित प्रश्न रखा गया था :

"क्या अपीलीय अधिकरण को यह निर्देश देने का औचित्य था कि आयकर अधिकारी निर्धारण वर्ष 1952-53 से 1954-55 तक की हानियों का परिमाणीकरण करे तथा उन्हें निर्धारण वर्ष 1960-61 और 1961-62 में साझेदारी फर्म से प्राप्त हिस्से की आय के विरुद्ध समायोजित करने की अनुमति दे?"

उच्च न्यायालय ने इस प्रश्न का उत्तर सकारात्मक रूप से तथा करदाता के पक्ष में दिया।

संक्षेप में प्रासंगिक तथ्य यह हैं कि करदाता ने निर्धारण वर्ष 1950-51 से 1955-56 तक की अपनी विवरणियाँ 23 अप्रैल 1956 को प्रस्तुत कीं और यह दावा किया कि उसे हानि हुई थी। आयकर अधिकारी ने भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 23(2) के अंतर्गत करदाता को सुनवाई हेतु सूचना जारी की, किन्तु 3 अक्टूबर 1958 को उसने लिखित रूप से सूचित किया कि इन विवरणियों पर कोई संज्ञान नहीं लिया जा सकता क्योंकि वे निर्धारित समय-सीमा के पश्चात प्रस्तुत की गई थीं।

निर्धारण वर्ष 1960-61 के लिए करदाता ने ऐसी विवरणी प्रस्तुत की जिसमें उसने निर्धारण वर्ष 1950-51 से आगे की पूर्ववर्ती हानियों को आगे ले जाकर समायोजित करने के पश्चात हानि दर्शाई। निर्धारण वर्ष 1961-62 के लिए भी उसने पूर्व वर्षों की हानियों के समायोजन का दावा किया। आयकर अपीलीय अधिकरण ने, जैसा कि प्रश्न से स्पष्ट है, आयकर अधिकारी को निर्देश दिया कि वह निर्धारण वर्ष 1952-53 से 1954-55 तक की हानियों का परिमाणीकरण करे तथा उन्हें निर्धारण वर्ष 1960-61 और 1961-62 की आय के विरुद्ध समायोजित करने की अनुमति दे। संदर्भ वाद में उच्च न्यायालय ने प्रश्न का उत्तर सकारात्मक रूप से तथा करदाता के पक्ष में दिया।

राजस्व की ओर से विद्वान अधिवक्ता ने तर्क दिया कि आयकर अधिकारी ने अपने दिनांक 3 अक्टूबर 1958 के पत्र द्वारा करदाता को यह सूचित कर दिया था कि वह निर्धारण वर्ष 1950-51 से 1955-56 तक की कार्यवाहियाँ इस आधार पर समाप्त कर रहा है कि उन वर्षों की विवरणियाँ निर्धारित अवधि के पश्चात दाखिल की गई थीं। करदाता ने उस पत्र के विरुद्ध कोई कार्यवाही नहीं की, फलस्वरूप उन निर्धारण वर्षों के लिए उसके द्वारा दावा की गई हानियों का निर्धारण नहीं कराया गया। दिनांक 3 अक्टूबर 1958 का उक्त पत्र एक आदेश था जिसके विरुद्ध अपील का अधिकार उपलब्ध था। निर्धारण वर्ष 1952-53 से 1954-55 तक के लिए पूर्ववर्ती वर्षों की हानियों का निर्धारण केवल निर्धारण आदेशों द्वारा ही किया जा सकता था और उन वर्षों के निर्धारण अब समय-सीमा से बाधित हो चुके थे। अतः अधिकरण आयकर अधिकारी को उन वर्षों की हानियों का परिमाणीकरण करने तथा उन्हें निर्धारण वर्ष 1960-61 और 1961-62 की आय के विरुद्ध समायोजित करने का निर्देश नहीं दे सकता था। राजस्व के अधिवक्ता ने आयुक्त, आयकर बनाम मैनिक संस, 74 आई.टी.आर. 1 के निर्णय पर भरोसा किया, जिसमें यह अभिनिर्धारित किया गया था कि अधिकरण उस निर्धारण वर्ष से संबंधित निर्धारण को पुनः खोलने का निर्देश दे सकता है जिससे संबंधित अपील उसके समक्ष लंबित हो, किन्तु वह ऐसे कालखंड के संबंध में कोई निर्देश नहीं दे सकता जो उस निर्धारण वर्ष के अंतर्गत न आता हो। विशेष बल कलकत्ता उच्च न्यायालय की खंडपीठ के निर्णय आयुक्त, आयकर बनाम गारिया इंडस्ट्रीज़ प्रा. लि., 140 आई.टी.आर. 636 पर दिया गया। उस मामले में करदाता ने एक ऐसी विवरणी प्रस्तुत की थी जिसमें हानि दर्शाई गई थी। उस विवरणी पर कोई कार्यवाही नहीं की गई और करदाता द्वारा पूछताछ किए जाने पर आयकर अधिकारी ने उत्तर दिया कि विवरणी अवैध है। करदाता ने आयकर अधिकारी के उस उत्तर के विरुद्ध अपील दायर की। सहायक आयुक्त ने कहा कि अपील ग्राह्य नहीं है। आगे की अपील में अधिकरण ने यह माना कि अपील ग्राह्य है

तथा विवरणी वैध है, और उसने आयकर अधिकारी को हानि निर्धारित करने का निर्देश दिया। संदर्भ वाद में उच्च न्यायालय ने संबंधित प्रावधानों का विश्लेषण करते हुए यह कहा कि करदाता को अपनी हानि को भविष्य के व्यावसायिक लाभों के विरुद्ध आगे ले जाकर समायोजित करने का एक महत्वपूर्ण अधिकार प्राप्त है। जब तक हानि का निर्धारण कर उसे करदाता को सूचित नहीं किया जाता, तब तक वह उसे आगे नहीं ले जा सकता। आयकर अधिकारी के उत्तर का वास्तविक प्रभाव यह था कि उसने हानि को "शून्य" निर्धारित कर दिया था। किसी अन्य व्याख्या से अत्यधिक कठिनाई तथा विसंगतिपूर्ण स्थिति उत्पन्न होगी। अतः न्यायालय ने यह अभिनिर्धारित किया कि आयकर अधिकारी के उत्तर के विरुद्ध करदाता की अपील ग्राह्य थी। इसी प्रकार का दृष्टिकोण पटना उच्च न्यायालय के निर्णय बिहार राज्य विद्युत बोर्ड बनाम आयकर आयुक्त, 101 आई.टी.आर. 740 तथा मद्रास उच्च न्यायालय के निर्णय जयकिशन गोपीकिशन एंड संस बनाम आयकर आयुक्त, 84 आई.टी.आर. 645 में भी अपनाया गया है।

करदाता की ओर से विद्वान अधिवक्ता ने इस न्यायालय की तीन माननीय न्यायाधीशों की पीठ द्वारा दिए गए निर्णय आयुक्त, आयकर बनाम खुशाल चंद डागा, 42 आई.टी.आर. 177 पर अत्यधिक भरोसा किया। उस मामले में करदाता एक साझेदारी फर्म का भागीदार था। दीपावली 1941 को समाप्त होने वाले लेखा वर्ष में उसने उक्त फर्म से अपनी परिसंपत्तियों एवं संपत्ति में अपना हिस्सा प्राप्त किया और स्वयं का व्यवसाय प्रारंभ किया। उस वर्ष उसकी आय के स्रोत सट्टा व्यवसाय, कोषाध्यक्ष के रूप में सरकार से प्राप्त भत्ता, मकान संपत्ति तथा लाभांश थे। करदाता को एक अपंजीकृत फर्म में अपनी हिस्सेदारी से कुछ लाभ भी प्राप्त हुआ था, जिसके विरुद्ध उसके व्यक्तिगत व्यवसाय में हुई हानि का समायोजन कर दिया गया था। निर्धारण करने वाले आयकर अधिकारी ने आगे ले जाने योग्य हानि का निर्धारण एक निश्चित राशि पर किया। करदाता ने निर्धारण आदेश के विरुद्ध अपील दायर की, किन्तु निर्धारित की गई हानि को चुनौती

नहीं दी। निर्धारण वर्ष 1942-43 के लिए करदाता ने आगे ले जाने योग्य हानि के प्रश्न को पुनः खोलने का दावा किया और कहा कि वह हानि वास्तव में कहीं अधिक थी। यह दावा न तो अधिकारियों द्वारा और न ही अधिकरण द्वारा स्वीकार किया गया। किन्तु निर्धारण वर्ष 1948-49 तथा 1949-50 की कार्यवाहियों में करदाता ने पुनः यह तर्क उठाया कि दीपावली 1941 को समाप्त होने वाले लेखा वर्ष में अपंजीकृत फर्म से उसे जो लाभ प्राप्त हुआ था, उसका समायोजन उसके व्यक्तिगत व्यवसाय की हानि के विरुद्ध नहीं किया जा सकता था, क्योंकि अपंजीकृत फर्म के लाभ पर कर उसके हाथों में नहीं, बल्कि फर्म के हाथों में लगाया गया था। यद्यपि यह तर्क अधिकारियों द्वारा अस्वीकार कर दिया गया, तथापि अधिकरण ने इसे स्वीकार कर लिया। तत्पश्चात अधिकरण से उच्च न्यायालय को निम्नलिखित प्रश्न सहित अन्य प्रश्न संदर्भित करने का अनुरोध किया गया :

> "(1) क्या करदाता विधि के अनुसार निर्धारण वर्ष 1941-42 के लिए निर्धारित हानि के संबंध में, जो अपील में अंतिम रूप से निर्धारित हो चुकी थी, निर्धारण वर्ष 1942-43 की कार्यवाही के दौरान, जब 1941-42 से अग्रेषित हानि का समायोजन किया जा रहा था, कोई प्रश्न उठाने के लिए सक्षम था?"

उच्च न्यायालय ने इस प्रश्न का उत्तर राजस्व के विरुद्ध दिया, जिसके विरुद्ध राजस्व ने विशेष अनुमति से इस न्यायालय में अपील की।

यह तर्क दिया गया कि दीपावली 1941 को समाप्त होने वाले लेखा वर्ष में जो हानि निर्धारित की गई थी और जिसे आगे ले जाने का आदेश दिया गया था, वह अंतिम मानी जानी चाहिए क्योंकि उस निर्धारण के विरुद्ध कोई अपील दायर नहीं की गई थी।

किन्तु इस न्यायालय ने कहा :

"ऐसा प्रतीत होता है कि धारा 24(3) द्वारा निर्धारित प्रक्रिया, जिसके अंतर्गत आयकर अधिकारी को इस धारा के प्रयोजनों के लिए अपने द्वारा गणना की गई हानि की राशि को लिखित आदेश द्वारा करदाता को सूचित करना आवश्यक है, का पालन नहीं किया गया था। निस्संदेह, धारा 30 के अंतर्गत अपील का अधिकार उपलब्ध है यदि करदाता धारा 24 के अधीन गणना एवं अधिसूचित की गई हानि की राशि पर आपत्ति करता है; किन्तु चूँकि आयकर अधिकारी ने अपने द्वारा गणना की गई हानि को लिखित आदेश द्वारा अधिसूचित नहीं किया था, इसलिए उस बिंदु पर कोई अपील दायर नहीं की जा सकती थी। हमारे मत में, इसलिए करदाता बाद के वर्ष में उस हानि का पुनर्निर्धारण कराने का अधिकारी था।"

पूरे सम्मान के साथ हमें इस निर्णय के संबंध में कुछ कठिनाई अनुभव होती है और हमारा मत है कि इस पर किसी वृहत्तर पीठ द्वारा पुनर्विचार किया जाना आवश्यक है। हम ऐसा मुख्यतः निम्नलिखित कारणों से कह रहे हैं।

इस निर्णय में उल्लेख है कि संबंधित वर्ष में हानि का निर्धारण एक निश्चित राशि पर किया गया था और यह भी कि करदाता ने निर्धारण आदेश के विरुद्ध अपील तो की थी, किन्तु निर्धारित हानि को चुनौती नहीं दी थी। हानि का निर्धारण निर्धारण कार्यवाही के दौरान ही किया जाता है। निर्धारण आदेश के विरुद्ध अपील दायर की गई थी। इसलिए स्वाभाविक रूप से वह अपील हानि के निर्धारण को भी समाहित करती थी।

किसी भी स्थिति में, जब संबंधित वर्ष के लिए हानि का निर्धारण उस वर्ष की निर्धारण कार्यवाही में कर दिया गया था, तब यह समझना कठिन है कि करदाता को बाद के वर्षों की निर्धारण कार्यवाहियों के दौरान उस हानि के निर्धारण की शुद्धता पर प्रश्न उठाने की अनुमति कैसे

दी जा सकती थी। एक ही निर्धारण वर्ष के संबंध में एक ही समय पर आय अथवा हानि के दो भिन्न निर्धारण अस्तित्व में नहीं रह सकते।

यह समझना भी कुछ कठिन है कि भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 24(3) के अंतर्गत आयकर अधिकारी द्वारा करदाता को विधिवत अधिसूचित एक औपचारिक आदेश का होना अपील की ग्राह्यता के लिए अनिवार्य क्यों माना जाए। हमारे मत में इस विषय पर कलकत्ता, पटना तथा मध्य प्रदेश उच्च न्यायालयों द्वारा उपर्युक्त निर्णयों में अपनाया गया दृष्टिकोण अत्यंत युक्तिसंगत है और उस पर विचार किया जाना चाहिए।

तदनुसार, हम निर्देश देते हैं कि अभिलेख माननीय मुख्य न्यायाधीश महोदय के समक्ष प्रस्तुत किए जाएँ ताकि यदि वे उचित समझें तो इस अपील को वृहत्तर पीठ के समक्ष विचारार्थ सूचीबद्ध किया जा सके।

आर.पी. मामला वृहत्तर पीठ को संदर्भित किया गया।

खंडन (डिस्क्लेमर)- स्थानीय भाषा में निर्णय के अनुवाद का आशय, पक्षकारों को इसे अपनी भाषा में समझने के उपयोग तक ही सीमित है और अन्य प्रयोजनार्थ इसका उपयोग नही किया जा सकता । समस्त व्यवहारिक, कार्यालयी, न्यायिक एवं सरकारी प्रयोजनार्थ, निर्णय का अंग्रेजी संस्करण ही प्रमाणिक होगा साथ ही निष्पादन तथा कार्यान्वयन के प्रयोजनार्थ अनुमान्य होगा।