

धर्मवीर धीर

बनाम

आयकर आयुक्त, बिहार और उड़ीसा

(जे. एल. कपूर, एम. हिदायतुल्ला और जे. सी. शाह, न्यायमूर्तिगण)

आयकर—कटौतियाँ—व्यापार के उद्देश्य से किया गया व्यय—निर्धारिती द्वारा अग्रिम राशि के बदले लाभ में हिस्सेदारी का भुगतान—क्या स्वीकार्य कटौती है—भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 (1922 का 11), धारा 10(2)(iii) और 10(2)(xv)।

निर्धारिती ने कुछ कोयला खदानों को चलाने के लिए एक अनुबंध किया। चूंकि उसके पास अपेक्षित धन नहीं था, इसलिए उसने 'म' के साथ एक समझौता किया जिसके तहत 'म' को 1 लाख रुपये तक की राशि अग्रिम देनी थी, लेकिन वह किसी भी समय पैसा वापस ले सकता था और आगे अग्रिम देना बंद कर सकता था और वह किसी भी नुकसान के लिए उत्तरदायी नहीं था; निर्धारिती को अग्रिम राशि पर 6% प्रति वर्ष की दर से ब्याज के साथ-साथ व्यवसाय के शुद्ध लाभ के 11/16 वें हिस्से के बराबर राशि का भुगतान करना था। समझौते के अनुसरण में 'म' ने निर्धारिती को अग्रिम राशि दी और निर्धारिती ने 'म' को ब्याज और अपने शुद्ध लाभ का 11/16 वाँ हिस्सा भुगतान किया। निर्धारिती ने 'म' को भुगतान की गई इन राशियों को आयकर अधिनियम की धारा 10(2)(iii) या धारा 10(2)(xv) के तहत स्वीकार्य कटौती के रूप में दावा किया। ब्याज के रूप में भुगतान की गई राशि की अनुमति दी गई थी लेकिन भुगतान की गई अन्य राशियों को इस आधार पर अनुमति नहीं दी गई थी कि ये राशियाँ पूरी तरह और विशेष रूप से व्यवसाय के उद्देश्य के लिए खर्च नहीं की गई थीं।

अभिनिर्धारित, कि निर्धारिती दावा की गई कटौतियों का हकदार था। मामले का निर्णय समझौते के स्वरूप और मामले की परिस्थितियों के अनुसार किया जाना था। दी गई राशि की कटौती को उचित ठहराने के लिए उसे व्यावसायिक सुगमता के कारणों से होना

चाहिए; यह स्वैच्छिक हो सकता है लेकिन जब तक यह निर्धारिती के लाभ के लिए किया गया है, उदाहरण के लिए, उसके व्यवसाय को चलाने के लिए, कटौती का दावा किया जा सकता है। वर्तमान मामले में ऐसा कुछ भी नहीं है जो यह दिखाए कि निर्धारिती कोई बेहतर व्यवस्था कर सकता था या यदि वह 'म' के साथ समझौता नहीं करता तो अनुबंध नहीं खो देता। इसलिए व्यावसायिक अर्थों में भुगतान पूरी तरह से और विशेष रूप से व्यवसाय के उद्देश्य के लिए किया गया व्यय था।

आयकर आयुक्त बनाम चंदूलाल केशवलाल, [1960] 38 आई.टी.आर. 601, का अनुसरण किया गया।

आयकर आयुक्त, बॉम्बे बनाम मेसर्स जगन्नाथ किशनलाल, [1961] 2 एस.सी.आर. 644, *मेसर्स हाजी अजीज एंड अब्दुल शकूर ब्रदर्स बनाम आयकर आयुक्त*, [1961] 2 एस.सी.आर. 651, और *स्ट्रॉन्ग बनाम वुडीफील्ड*, (1906) 5 टी.सी. 215, पर भरोसा किया गया।

पांडिचेरी रेलवे कंपनी बनाम आयकर आयुक्त, मद्रास, (1931) एल.आर. 58 आई.ए. 239, विभेदित।

यूनियन कोल्ड स्टोरेज कंपनी लिमिटेड बनाम एडमसन, (1931) 16 टी.सी. 293, *टाटा हाइड्रो-इलेक्ट्रिक एजेंसीज लिमिटेड, बॉम्बे बनाम आयकर आयुक्त, बॉम्बे प्रेसीडेंसी*, (1937) एल.आर. 64 आई.ए. 215, *रॉबर्ट एडी एंड संस कोलियरीज लिमिटेड बनाम इनलैंड रेवेन्यू कमिश्नर्स*, (1924) एस.सी. 231, *आयकर आयुक्त, बॉम्बे प्रेसीडेंसी बनाम टाटा संस लिमिटेड* [1939] 7 आई.टी.आर. 195, *द इंडियन रेडियो एंड केबल कम्युनिकेशंस कंपनी लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त, बॉम्बे*, [1937] 5 आई.टी.आर. 270, *ब्रिटिश शुगर मैन्युफैक्चरर्स लिमिटेड बनाम हैरिस*, [1937] 21 टी.सी. 528, संदर्भित।

दीवानी अपीलिय क्षेत्राधिकार: 1959 की दीवानी अपील संख्या 448 और 449

विविध न्यायिक मामला संख्या 679 और 680/1955 में पटना उच्च न्यायालय के 12 फरवरी, 1958 के निर्णय और आदेश के विरुद्ध विशेष अनुमति द्वारा अपील।

अपीलकर्ता के लिए ए. वी. विश्वनाथ शास्त्री और नौनित लाल (दोनों अपीलों में)।

उत्तरदाता के लिए ए. एन. कृपाल और डी. गुप्ता (दोनों अपीलों में)।

1961, जनवरी 5- न्यायालय का निर्णय सुनाया गया

कपूर, न्यायमूर्ति—निर्धारिती द्वारा ये अपीलें आयकर अधिनियम की धारा 66(2) के तहत आयकर संदर्भों में पटना उच्च न्यायालय के दो निर्णयों और आदेशों के विरुद्ध लाई गई हैं, जिसमें प्रश्नों का उत्तर नकारात्मक और निर्धारिती के विरुद्ध दिया गया था। प्रश्न थे:

(1) "क्या इस मामले के तथ्यों और परिस्थितियों में 72,963-12-0 रुपये भारतीय आयकर अधिनियम की धारा 10(2)(iii) या धारा 10(2)(xv) के तहत कटौती योग्य राजस्व व्यय था?"

(2) "क्या इस मामले के तथ्यों और परिस्थितियों में 76,526-1-3 रुपये भारतीय आयकर अधिनियम की धारा 10(2)(iii) या धारा 10(2)(xv) के तहत कटौती योग्य राजस्व व्यय था?"

अपीलों के तथ्य ये हैं: अपीलकर्ता मेसर्स करम चंद थापर एंड ब्रदर्स का कर्मचारी था और निर्धारण वर्ष 1947-48 और 1948-49 से संबंधित प्रत्येक लेखा वर्ष के लिए उसका वेतन 10,572 रुपये था। कुछ संयुक्त स्टॉक कंपनियों के शेयरों से उसे 500 रुपये की आय भी थी। 20 दिसंबर, 1945 को, उसने झरिया की भगतिडीह कोलियरी से कोयला निकालने के लिए बंगाल नागपुर कोल कंपनी लिमिटेड के साथ एक अनुबंध किया और वास्तव में 1 जनवरी, 1946 से अपना व्यवसाय शुरू किया। स्पष्ट रूप से उसके पास अपने व्यवसाय के लिए अपेक्षित धन नहीं था और इसलिए इसे वित्तपोषित करने के लिए, उसने 25 फरवरी, 1946 को 'मोहिनी थापर चैरिटेबल न्यास' के साथ एक समझौता किया। यह न्यास एक सार्वजनिक धर्मार्थ न्यास है, जिसे लाला करम चंद थापर द्वारा बनाया गया था, जिन्होंने खुद

को प्रबंध न्यासी बनाया था। अपीलकर्ता और न्यास के बीच इस समझौते की प्रासंगिक शर्तें थीं कि न्यास को 1.5 लाख रुपये तक की राशि अग्रिम देनी थी, अनुबंध को अपीलकर्ता और न्यास के बीच तय की गई "नीति के अनुसार" चलाया जाना था; न्यास किसी भी समय अपना पैसा वापस ले सकता था और आगे अग्रिम देना बंद कर सकता था; न्यास किसी भी नुकसान के लिए उत्तरदायी नहीं था; अपीलकर्ता को न्यास को मासिक रिटर्न भेजना था और सातवीं शर्त यह थी कि "न्यास द्वारा मेरे उक्त अनुबंध व्यवसाय को 1.5 लाख रुपये तक वित्तपोषित करने के लिए सहमत होने के प्रतिफल में, मैं उपरोक्त अग्रिम राशि के संबंध में समय-समय पर न्यास को देय राशि पर 6% प्रति वर्ष की दर से ब्याज के साथ-साथ मेरे इस व्यवसाय के शुद्ध लाभ के 11/16वें हिस्से के बराबर राशि का भुगतान करने के लिए सहमत हुआ हूँ।"

इस समझौते के अनुसरण में, अपीलकर्ता ने ब्याज के अलावा, पहले लेखा वर्ष के लिए न्यास को 72,963 रुपये और निर्धारण वर्ष 1947-48, 1948-49 के अनुरूप दूसरे लेखा वर्ष के लिए 76,526-1-3 रुपये का भुगतान किया और आयकर अधिनियम की धारा 10(2) (iii) या धारा 10(2)(xv) के तहत इन राशियों को स्वीकार्य कटौती के रूप में दावा किया। ब्याज की राशि की अनुमति दी गई है लेकिन भुगतान की गई अन्य राशियों के संबंध में दावे को आयकर अधिकारी द्वारा इस आधार पर खारिज कर दिया गया था कि समझौता वास्तविक और सद्भावी नहीं था और यह सामान्य व्यावसायिक विचारों से प्रेरित नहीं था। मामला अपील में अपीलीय सहायक आयुक्त के पास ले जाया गया जिन्होंने आयकर अधिकारी के आदेश को बरकरार रखा। आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण में एक अपील भी खारिज कर दी गई और धारा 66(1) के तहत संदर्भ के लिए एक आवेदन भी खारिज कर दिया गया, लेकिन उच्च न्यायालय ने न्यायाधिकरण को ऊपर बताए गए प्रश्नों पर मामला प्रस्तुत करने का निर्देश दिया। दो निर्धारण वर्षों के लिए प्रश्न एक ही था, सिवाय स्वीकार्य कटौती के रूप में दावा की गई राशियों के।

4 अप्रैल, 1955 के अपने आदेश में, अपीलीय न्यायाधिकरण ने पाया था कि भुगतान व्यवसाय के उद्देश्य के लिए नहीं थे और खातों की प्रकृति, भुगतान की प्रकृति और पक्षकारों के बीच संबंधों को ध्यान में रखते हुए, यह नहीं कहा जा सकता कि राशियाँ पूरी तरह और विशेष रूप से व्यवसाय के उद्देश्य के लिए खर्च की गई थीं और इसलिए दावे को खारिज कर दिया। मामले के विवरण में, न्यायाधिकरण ने कहा है कि पहले वर्ष में न्यास द्वारा अपीलकर्ता को दी गई औसत राशि 18,100 रुपये थी और इसलिए दो वर्षों में न्यास को किए गए भुगतान लाभ का हिस्सा थे, न कि पूरी तरह और विशेष रूप से व्यवसाय के उद्देश्यों के लिए किया गया व्यय।

उच्च न्यायालय ने प्रश्न को उसी दृष्टिकोण से देखा। उसकी राय थी कि प्रश्न का निर्धारण सामान्य वाणिज्यिक व्यापार के सिद्धांतों पर किया जाना चाहिए और चूंकि प्रबंध न्यासी एक प्रभावशाली स्थिति में था और औसतन केवल 18,100 रुपये की एक छोटी राशि अग्रिम दी गई थी, ब्याज के अलावा 72,963 रुपये का भुगतान एक बेतुकी बड़ी राशि थी जो भुगतान किए गए ब्याज के साथ लगभग 400% ब्याज के बराबर थी। उच्च न्यायालय ने इस तथ्य पर भी विचार किया कि अपीलकर्ता लाला करम चंद या उनकी कंपनी का कर्मचारी था। अपने शब्दों में उच्च न्यायालय ने टिप्पणी की, "पक्षकारों के बीच संबंधों को ध्यान में रखते हुए और निर्धारिती और न्यासी बोर्ड के बीच 25 फरवरी, 1946 के समझौते की शर्तों की जांच करने के बाद मेरी राय है कि इस मामले में वास्तविक कानूनी स्थिति यह है कि पक्षकारों के बीच एक संयुक्त उद्यम है, एक अर्ध-साझेदारी जो साझेदारी से कुछ कम है और पक्षकारों के बीच व्यवस्था यह थी कि लाभ की मात्रा सुनिश्चित की जानी चाहिए और फिर वे इसे कुछ निर्दिष्ट अनुपातों में विभाजित करेंगे।"

इसलिए, भुगतान धारा 10(2)(xv) के अंतर्गत नहीं आते थे। अतः प्रश्न का उत्तर नकारात्मक और निर्धारिती के विरुद्ध दिया गया। अपीलकर्ता विशेष अनुमति द्वारा इस न्यायालय में अपील में आया है।

जहां तक अभिलेख की बात है, प्रासंगिक समय पर अपीलकर्ता तुलनात्मक रूप से कम साधनों वाला व्यक्ति था। इसमें कोई संदेह नहीं है कि उसे प्रति वर्ष 10,572 रुपये का वेतन मिल रहा था और उसकी शेयरधारिता से लगभग 500 रुपये थे, लेकिन इसके अलावा उसके पास कोई अन्य साधन नहीं लगता था। अभिलेख पर ऐसा कुछ भी नहीं है जो यह दिखाए कि उसके पास देने के लिए कोई प्रतिभूति थी या उसने उधार लिए जा रहे पैसे के लिए कोई प्रतिभूति दी थी। इस प्रकार न्यास बिना किसी प्रतिभूति के और एक ऐसे उद्यम पर 1.5 लाख रुपये तक का धन उधार दे रहा था जो सफल हो भी सकता था और नहीं भी। न्यायाधिकरण और उच्च न्यायालय ने पहले लेखा वर्ष के दौरान न्यास द्वारा अपीलकर्ता को दिए गए अग्रिमों का औसत निकालकर गलती की है। अभिलेख से पता चलता है कि पहले वर्ष में अग्रिम बहुत अधिक थे जो जनवरी 1946 में 12,000 रुपये से लेकर उसी वर्ष जुलाई में 1,86,000 रुपये तक थे और उस वर्ष के बाद के महीनों में वे 59,000 रुपये से 7,000 रुपये के बीच थे। 1946 के अंत से 1953 तक शुरू होने वाले निम्नलिखित वर्षों में काफी मात्रा में धन अग्रिम दिया गया था जो 1947 में औसतन 1,97,000 रुपये से लेकर 1953 में 3,17,000 रुपये तक था। 1947 के संबंध में, न्यायाधिकरण ने पाया है कि ऋण की औसत राशि 1,20,317 रुपये थी, लेकिन इस न्यायालय में अपील करने के लिए विशेष अनुमति की अपनी याचिका में अपीलकर्ता द्वारा प्रदान किए गए आंकड़ों के अनुसार, औसत 1,97,919 रुपये आता है। किसी भी मामले में न्यास द्वारा बहुत बड़ी रकम अग्रिम दी गई थी और जैसा कि हमने ऊपर कहा है, एक ऐसे व्यक्ति को जो व्यवसायी नहीं था, जिसने न तो कोई प्रतिभूति दी थी और न ही दिखाए गए अनुसार देने में सक्षम था। अपीलकर्ता और न्यास के बीच समझौते पर उन परिस्थितियों के संदर्भ में विचार किया जाना चाहिए और यदि आसपास की सभी परिस्थितियों को ध्यान में रखते हुए न्यास ने कार्यप्रणाली और वित्त पर नियंत्रण रखना आवश्यक समझा था और कड़ी शर्तें रखी थीं, तो यह ऐसी बात नहीं है जिसे असामान्य माना जा सके।

न्यायाधिकरण द्वारा एक अन्य बात जिस पर विचार किया गया वह यह थी कि कटौती योग्य मदों के रूप में दावा की गई राशियों को न्यास के लाभ के हिस्से के रूप में दिखाया गया था जिसे अपीलकर्ता के लाभ-हानि विनियोग खाते में डेबिट किया गया था या दूसरे शब्दों में अपीलकर्ता ने अपने खातों के अनुसार स्वीकार किया कि यह न्यास को लाभ का विनियोग था। इस प्रकार न्यायाधिकरण की राय थी कि न्यास द्वारा प्राप्त किया जाने वाला व्याज अपीलकर्ता के व्यवसाय के लाभ का 11/16 हिस्सा था और लेखांकन की विधि ने स्पष्ट रूप से दिखाया कि अपीलकर्ता केवल लाभ का हिस्सा दे रहा था। हमारी राय में, यह प्रश्न के प्रति एक त्रुटिपूर्ण दृष्टिकोण है। मामले का फैसला दस्तावेज के स्वरूप और मामले की परिस्थितियों के अनुसार किया जाना चाहिए। दस्तावेज की वास्तविकता को चुनौती नहीं दी गई है, हालांकि राजस्व द्वारा दस्तावेज की ऐसी व्याख्या करने और तथ्यों को इस तरह पढ़ने का प्रयास किया गया था जिससे दोनों राशियाँ अपीलकर्ता के हाथों में कर योग्य हो जाएँ।

कटौती योग्य व्यय क्या है, इसे प्रत्येक मामले की परिस्थितियों में देखा जाना चाहिए। *आयकर आयुक्त बनाम चंदूलाल केशवलाल*¹ में इस न्यायालय ने टिप्पणी की कि यह तय करते समय कि क्या धन का भुगतान एक कटौती योग्य व्यय है, व्यावसायिक सुगमता के प्रश्न और सामान्य वाणिज्यिक व्यापार के सिद्धांतों पर विचार करना होगा। यदि भुगतान या व्यय निर्धारिती के व्यापार के उद्देश्य के लिए किया जाता है, तो इससे कोई फर्क नहीं पड़ता कि भुगतान तीसरे पक्ष के लाभ के लिए हो सकता है। उस मामले में निर्धारित किया गया एक अन्य परीक्षण यह था कि क्या लेन-देन ठीक से निर्धारिती के वैध वाणिज्यिक उपक्रम के हिस्से के रूप में किया गया है ताकि उसके व्यवसाय को चलाने में सुविधा हो और यह अप्रासंगिक है कि इससे किसी तीसरे पक्ष को भी लाभ होता है। इस प्रकार वर्तमान जैसे मामलों में, कटौती को उचित ठहराने के लिए छोड़ी गई राशि व्यावसायिक सुगमता के कारणों के लिए होनी चाहिए। यह स्वैच्छिक हो सकती है लेकिन जब तक यह निर्धारिती के

1 [1960] 38 आई.टी.आर. 601.

लाभ के लिए की जाती है, जैसे कि उसका व्यवसाय चलाना, कटौती का दावा किया जा सकता है। *आयकर आयुक्त, बॉम्बे बनाम जगन्नाथ किशनलाल*² में निर्धारिती ने अपने और दूसरे के लिए धन जुटाने के उद्देश्य से किसी अन्य व्यक्ति के साथ संयुक्त रूप से एक वचन पत्र निष्पादित किया। दूसरा व्यक्ति दिवालिया हो गया और निर्धारिती को पूरी राशि का भुगतान करना पड़ा और उसने धारा 10(2)(xv) के तहत उस राशि को स्वीकार्य कटौती के रूप में दावा किया और यह पाया गया कि बॉम्बे बाजार में ऐसे वचन पत्रों पर पैसा उधार लेने की प्रथा थी और लेन-देन में पारस्परिकता का तत्व था। निर्धारिती द्वारा झेले गए नुकसान को इस आधार पर कटौती योग्य मद के रूप में अनुमति दी गई थी कि संयुक्त और पृथक देयता पर पैसा उधार लेकर व्यवसाय को वित्तपोषित करने की व्यावसायिक प्रथा स्थापित थी। इस न्यायालय द्वारा तय किए गए एक अन्य मामले *मेसर्स हाजी अजीज एंड अब्दुल शकूर ब्रदर्स बनाम आयकर आयुक्त*³ में यह अभिनिर्धारित किया गया था कि जिन खर्चों को कटौती योग्य माना जाता है वे ऐसे होते हैं जो व्यवसाय चलाने के उद्देश्य से किए जाते हैं, यानी किसी व्यक्ति को व्यवसाय चलाने और उस व्यवसाय में लाभ कमाने में सक्षम बनाने के लिए और संवितरण ऐसे होने चाहिए जो व्यवसाय का लाभ कमाने के उद्देश्य से हों। *स्ट्रॉन्ग एंड कंपनी ऑफ रोमसी लिमिटेड बनाम वुडीफील्ड*⁴ भी देखें। इसलिए ये मामले दिखाते हैं कि यदि कोई भी राशि खर्च की जाती है जो व्यावसायिक रूप से सुगम है और लाभ कमाने के उद्देश्य से खर्च की जाती है, तो वह एक कटौती योग्य व्यय है।

अपनी राय के समर्थन में उच्च न्यायालय ने इसके बाद उल्लिखित मामलों पर भरोसा किया लेकिन हमारी राय में वे इस मामले के तथ्यों और परिस्थितियों पर लागू नहीं होते हैं। संदर्भित पहला मामला *पांडिचेरी रेलवे कंपनी बनाम आयकर आयुक्त, मद्रास*⁵ है। उस

2 [1961] 2 एस.सी.आर. 644,

3 [1961] 2 एस.सी.आर. 651.

4 (1906) 5 टी.सी. 215.

5 [1931] एल.आर. 58 आई.ए. 239.

मामले में यूनाइटेड किंगडम में निगमित निर्धारिती कंपनी ने पांडिचेरी के क्षेत्रों में रेलवे के निर्माण की रियायत प्राप्त की। निर्धारिती कंपनी को अपने शुद्ध लाभ का आधा हिस्सा फ्रांसीसी सरकार को देना था। फ्रांसीसी सरकार ने अपनी ओर से वह भूमि मुफ्त दी जिस पर रेलवे का निर्माण किया जाना था और सब्सिडी देने पर भी सहमत हुई। उस मामले में निर्णय के लिए प्रश्न यह था कि निर्धारिती कंपनी द्वारा फ्रांसीसी सरकार को भुगतान किया गया धन, यानी उसके शुद्ध लाभ का आधा हिस्सा, धारा 10(2)(xv) के अनुरूप प्रावधानों के तहत कटौती के रूप में स्वीकार्य था या नहीं। लॉर्ड मैकमिलन ने पृष्ठ 251 पर टिप्पणी की:-

"लाभ में से किया गया भुगतान और लाभ अर्जित होने की शर्तों पर भुगतान को लाभ अर्जित करने के लिए किए गए भुगतान के रूप में सटीक रूप से वर्णित नहीं किया जा सकता है। यह मान लेता है कि लाभ पहले अस्तित्व में आ चुका है। लेकिन लाभ अस्तित्व में आने पर उस बिंदु पर कर आकर्षित करते हैं, और राजस्व का लाभ के बाद के विनियोग से कोई सरोकार नहीं है।"

लेकिन इन टिप्पणियों को बाद में अन्य मामलों में स्पष्ट किया गया है जिनका संदर्भ अभी दिया जाएगा। *यूनियन कोल्ड स्टोरेज कंपनी लिमिटेड बनाम एडमसन*⁶ में निर्धारिती ने विदेश में भूमि और परिसर पट्टे पर लिए जिनका किराया £ 9,60,000 आरक्षित था। विलेख में यह भी प्रावधान था कि यदि वित्तीय वर्ष के अंत में यह पाया गया कि इस किराये का प्रावधान करने के बाद कंपनी के संचालन का परिणाम ब्याज, शुल्क और डिबेंचर आदि का भुगतान करने के लिए अपर्याप्त था, तो वर्ष के किराये को कमी की सीमा तक कम किया जाना था। अपने लाभ की गणना करते समय निर्धारिती कंपनी ने दो संबंधित वर्षों में भुगतान की गई किराये की राशि का दावा किया। उन्हें लाभ या प्राप्ति में से देय नहीं माना गया और वे स्वीकार्य कटौतियाँ थीं। पृष्ठ 318 पर रॉलेट जे. ने कहा कि कंपनी द्वारा भुगतान की जाने वाली राशि विदेश में परिसर के कब्जे और उपयोग के संबंध में एक प्रतिफल थी

और कंपनी ने अपने परिसर के भुगतान के रूप में कुछ देनदारियाँ ली थीं और वह भुगतान व्यवसाय का एक बहिर्गामी हिस्सा था जिसका प्रावधान किया जाना था और व्यवसाय के लाभ का निर्धारण करने से पहले अनुमति दी जानी थी। हाउस ऑफ लॉर्ड्स में लॉर्ड मैकमिलन ने *पांडिचेरी मामले*⁷ को यह कहकर विभेदित किया कि उस मामले में लाभ का निर्धारण भुगतान के दायित्व के लागू होने से पहले हुआ था और जब लाभ निर्धारित किया गया था तो दायित्व उसे फ्रांसीसी सरकार को सौंपने का था। ऊपर संदर्भित गद्यांश के बारे में लॉर्ड मैकमिलन ने पृष्ठ 331 पर कहा:-

"मैं एक ऐसे मामले पर विचार कर रहा था जिसमें दायित्व सबसे पहले लाभ अर्जित करने में किए गए सभी खर्चों का प्रावधान करने के बाद, निर्धारित तरीके से लाभ का निर्धारण करना था, और फिर उन्हें विभाजित करना था। यहाँ प्रश्न यह है कि लाभ का निर्धारण करने में किराये के लिए कटौती की जानी चाहिए या नहीं, और प्रश्न लाभ के वितरण का बिल्कुल भी नहीं है।"

*टाटा हाइड्रो-इलेक्ट्रिक एजेंसीज लिमिटेड, बॉम्बे बनाम आयकर आयुक्त, बॉम्बे प्रेसीडेंसी*⁸ में टाटा पावर कंपनी ने टाटा संस लिमिटेड के साथ एक एजेंसी समझौता किया जिसमें टाटा पावर कंपनी के वार्षिक शुद्ध लाभ पर 10% कमीशन टाटा संस लिमिटेड को देने पर सहमति हुई, जो कि न्यूनतम राशि के अधीन था चाहे लाभ हुआ हो या नहीं। बाद में दो व्यक्तियों 'डी' और 'सी' ने टाटा पावर कंपनी को इस शर्त पर धन अग्रिम दिया कि टाटा पावर कंपनी द्वारा उन्हें देय ब्याज के अलावा, वे प्रत्येक टाटा संस लिमिटेड द्वारा अर्जित कमीशन का 12½ % टाटा संस लिमिटेड से प्राप्त करेंगे। टाटा संस लिमिटेड ने अपने पूरे अधिकार निर्धारिती कंपनी को सौंप दिए और टाटा पावर कंपनी ने निर्धारिती कंपनी के साथ एक नया एजेंसी समझौता किया और निर्धारिती कंपनी ने कमीशन प्राप्त किया और उसमें से ¼ 'डी' और 'सी'

7 (1931) एल.आर. 58 आई.ए. 239.

8 [1937] एल.आर. 64 आई.ए. 215.

को भुगतान किया। *पांडिचेरी रेलवे मामले*⁹ पर भरोसा करते हुए बॉम्बे उच्च न्यायालय ने अभिनिर्धारित किया कि यह केवल लाभ अर्जित करने के लिए किए गए व्यय के रूप में स्वीकार्य कटौती नहीं थी। अपील पर प्रिवी काउंसिल ने अभिनिर्धारित किया कि पांडिचेरी मामला इस मामले को नियंत्रित नहीं करता है। लेन-देन की प्रकृति यह मानी गई कि भुगतान करने का दायित्व निर्धारिती कंपनी द्वारा लाभ अर्जित करने के लिए संपत्ति के अधिकार के अधिग्रहण के प्रतिफल में लिया गया था, यानी व्यवसाय चलाने के अधिकार के लिए, न कि व्यवसाय के संचालन में लाभ उत्पन्न करने के उद्देश्य से। *पांडिचेरी रेलवे मामले*¹⁰ पर चर्चा करते हुए लॉर्ड मैकमिलन ने कहा:-

"पांडिचेरी मामले में निर्धारिती अपने लाभ का एक हिस्सा फ्रांसीसी सरकार को सौंपने के दायित्व के अधीन थे। लाभ को पहले अर्जित और निर्धारित किया जाना था इससे पहले कि कोई हिस्सा साझा किया जाए। यहाँ टाटा पावर कंपनी लिमिटेड से प्राप्त कमीशन का एक चौथाई हिस्सा एफ. ई. दीनशाह लिमिटेड और रिचर्ड टिल्डेन स्मिथ के प्रशासकों को भुगतान करने का अपीलकर्ताओं का दायित्व पूरी तरह स्वतंत्र है कि अपीलकर्ता लाभ कमाते हैं या नहीं।"

और पृष्ठ 225 पर लॉर्ड मैकमिलन ने कहा:-

"संक्षेप में, ये भुगतान करने का दायित्व अपीलकर्ताओं द्वारा लाभ अर्जित करने के अधिकार और अवसर के अधिग्रहण के प्रतिफल में लिया गया था, अर्थात् व्यवसाय चलाने के अधिकार के लिए, न कि व्यवसाय के संचालन में लाभ उत्पन्न करने के उद्देश्य से।"

9 (1931) एल,आर. 58 आई.ए. 239.

10 (1931) एल,आर. 58 आई.ए. 239.

पृष्ठ 226 पर प्रिवी काउंसिल ने *रॉबर्ट एडी एंड संस कोलियरीज लिमिटेड बनाम इनलैंड रेवेन्यू कमिश्नर्स*¹¹ में लॉर्ड प्रेसिडेंट द्वारा निर्धारित निम्नलिखित परीक्षण को स्वीकार किया जहाँ यह कहा गया है:-

"व्यापार के उद्देश्यों के लिए पूरी तरह और विशेष रूप से खर्च किया गया धन' क्या है, यह एक ऐसा प्रश्न है जिसे सामान्य वाणिज्यिक व्यापार के सिद्धांतों पर निर्धारित किया जाना चाहिए। तदनुसार, व्यय की वास्तविक प्रकृति पर ध्यान देना और खुद से यह सवाल पूछना आवश्यक है, क्या यह कंपनी के कार्यशील खर्चों का एक हिस्सा है; क्या यह लाभ अर्जित करने की प्रक्रिया के हिस्से के रूप में किया गया व्यय है।"

*आयकर आयुक्त, बॉम्बे प्रेसीडेंसी बनाम टाटा संस लिमिटेड*¹² में कंपनी ने लाभ के आधार पर कमीशन प्राप्त किया। प्रबंधित कंपनी को धन की तत्काल आवश्यकता थी और निर्धारिती कंपनी को श्री दीनशाह के रूप में एक फाइनेंसर मिला और प्रबंधित कंपनी और श्री दीनशाह के साथ एक समझौता किया गया जिसके द्वारा बाद वाले ने एक करोड़ रुपये उधार देने पर सहमति व्यक्त की इस शर्त पर कि निर्धारिती कंपनी उसे कमीशन में एक हिस्सा सौंपेगी जो निर्धारिती कंपनी प्रबंधित कंपनी से प्राप्त कर सकती है। उसे निर्धारिती कंपनी की ओर से श्री दीनशाह के साथ अपना कमीशन साझा करने का समझौता माना गया और यह उस व्यवस्था का हिस्सा था जिस पर निर्धारिती कंपनी ने वित्त प्राप्त किया था और इसलिए श्री दीनशाह को भुगतान केवल लाभ या प्राप्ति अर्जित करने के उद्देश्य से किया गया व्यय था और यह पूंजीगत प्रकृति का नहीं था। पृष्ठ 203 पर ब्यूमोंट सी.जे. ने कहा कि क्या किसी तीसरे व्यक्ति को कमीशन के एक हिस्से का भुगतान उस कमीशन को अर्जित करने के उद्देश्य से पूरी तरह से किए गए व्यय के रूप में माना जा सकता है, एक ऐसा प्रश्न है जिसका उत्तर प्रत्येक मामले के तथ्यों पर व्यावसायिक आधार पर दिया जाना चाहिए।

11 (1924) एस.सी. 231,

12 (1939) 1 आई.टी.आर. 19.

द इंडियन रेडियो एंड केबल कम्युनिकेशंस कंपनी लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त, बॉम्बे¹³ में यह टिप्पणी की गई थी कि यह कहना सार्वभौमिक रूप से सत्य नहीं है कि ऐसा भुगतान जिसका किया जाना लाभ अर्जित होने पर निर्भर है, उसे ऐसे लाभ अर्जित करने के उद्देश्य से किए गए व्यय के रूप में उचित रूप से वर्णित नहीं किया जा सकता है। लॉर्ड मॉघम ने पांडिचेरी रेलवे मामले¹⁴ में निर्णय की व्याख्या करते हुए पृष्ठ 278 पर कहा:-

"गलतफहमी से बचने के लिए यह कहना उचित है कि इस निष्कर्ष पर पहुँचने में उन्होंने यह विचार नहीं किया है कि मामला पांडिचेरी रेलवे कंपनी लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त, मद्रास के निर्णय द्वारा शासित है, हालाँकि वह मामला निस्संदेह उस समस्या की प्रकृति पर प्रकाश डालता है जिसे वर्तमान मामले में हल किया जाना है। इसमें शायद यह जोड़ा जाना चाहिए कि उस मामले के निर्णय में एक वाक्य को लॉर्ड मैकमिलन द्वारा बाद के मामले डब्ल्यू. एच. ई. एडमसन बनाम यूनियन कोल्ड स्टोरेज कंपनी में स्पष्ट किया गया है, यदि स्पष्टीकरण आवश्यक था।"

कटौती का दावा कब किया जा सकता है और कब नहीं, इसके बारे में पृष्ठ 277 पर कहा गया था कि यदि किसी कंपनी ने प्रत्यक्ष शुद्ध लाभ कमाया है और फिर किसी निदेशक को संविदात्मक प्रतिफल के रूप में भुगतान करना पड़ा है, तो शुद्ध लाभ दोनों के बीच का अंतर होगा, लेकिन यदि वर्ष के शुद्ध लाभ पर कमीशन देने का अनुबंध था तो इसका अनिवार्य रूप से अर्थ कमीशन की कटौती से पहले के शुद्ध लाभ के रूप में लिया जाना चाहिए।

ब्रिटिश शुगर मैनुफैक्चरर्स लिमिटेड बनाम हैरिस¹⁵ में निर्धारिती कंपनी ने दो अन्य कंपनियों को उनके तकनीकी और वित्तीय ज्ञान और अनुभव का पूरा लाभ निर्धारिती कंपनी को देने के प्रतिफल में खर्चों और डिबेंचर ब्याज की कटौती के बाद अपने वार्षिक लाभ का

13 (1937] 5 आई.टी.आर. 270.

14 (1931] एल.आर. 58 आई.ए. 239.

15 [1937] 21 टी.सी. ~528.

एक निश्चित प्रतिशत भुगतान करने पर सहमति व्यक्त की। उस समझौते के अनुसरण में कुछ भुगतान किए गए थे और यह अभिनिर्धारित किया गया था कि समझौते के तहत भुगतान निर्धारिती कंपनी के लाभ की गणना में अनुमेय कटौतियाँ थीं। *पांडिचेरी रेलवे मामले*⁶ पर पृष्ठ 548 पर चर्चा करते हुए विद्वान मास्टर ऑफ द रोल्ल्स ने कहा:-

"यह देखा जाना चाहिए कि लॉर्ड मैकमिलन उस पैराग्राफ में स्पष्ट रूप से 'लाभ' शब्द का उपयोग एक अर्थ में और केवल एक अर्थ में कर रहे थे; वे इसका उपयोग 'वास्तविक शुद्ध लाभ' के अर्थ में कर रहे थे जिसका लॉर्ड मॉघम ने संदर्भ दिया था। वह ऐसा कर रहे थे, यह मेरे विचार में प्रचुर मात्रा में स्पष्ट है जब विचाराधीन अनुबंध की प्रकृति पर विचार किया जाता है, जो केवल एक अनुबंध था जिसके तहत लाभ का एक प्रतिशत रेलवे कंपनी द्वारा फ्रांसीसी सरकार को देय था। मामले में सेवाओं या उस तरह की किसी भी चीज़ का कोई सवाल नहीं था; यह केवल लाभ में से देय राशि थी। मैं खुद को राय की उस अभिव्यक्ति से विवश नहीं पाता, क्योंकि इसे पढ़ा जाना चाहिए; जैसा कि लॉर्ड मैकमिलन ने बाद के एक मामले *यूनियन कोल्ड स्टोरेज कंपनी लिमिटेड बनाम एडमसन*⁷ में पृष्ठ 331-2 पर कहा है, उस विशेष विषय वस्तु के संबंध में जिससे वे निपट रहे थे।"

जैसा कि ऊपर कहा गया है, इस मामले में विचाराधीन प्रश्न *आयकर आयुक्त बनाम चंदूलाल केशवलाल एंड कंपनी*⁸ में इस न्यायालय की टिप्पणियों द्वारा शासित है और जिन परिस्थितियों में न्यास निर्धारिती को इतनी बड़ी राशि उधार देने के लिए सहमत हुआ, वह लेन-देन की वास्तविक प्रकृति को दर्शाता है। वर्तमान मामले में सिद्ध तथ्यों पर, न्यास समझौते में निर्धारित शर्तों पर अपीलकर्ता के व्यवसाय को वित्तपोषित करने के लिए सहमत हुआ और ऐसा कुछ भी दिखाने के लिए नहीं है कि वह कोई बेहतर व्यवस्था कर सकता था

16 [1931] आई. आर. 58 आई.ए. 239.

17 (1931) 16 टी.सी. 331-3.

18 [1960] 38 आई. टी.आर. 601.

या यदि वह समझौते में प्रवेश करने में विफल रहता तो अनुबंध नहीं खो देता, यानी विवादित राशियों का भुगतान करने का समझौता। इसलिए व्यावसायिक अर्थों में भुगतान पूरी तरह से और विशेष रूप से व्यवसाय के उद्देश्य के लिए किया गया व्यय था।

अतः हमारी राय में, उच्च न्यायालय त्रुटि पर था और संदर्भित प्रश्न का उत्तर सकारात्मक रूप में अपीलकर्ता के पक्ष में दिया जाना चाहिए था। इसलिए अपीलें स्वीकार की जाती हैं और उच्च न्यायालय के निर्णय और आदेश अपास्त किए जाते हैं। अपीलकर्ता को उच्च न्यायालय में होने वाले अपने खर्चों का वहन करने का अधिकार होगा। एक सुनवाई शुल्क लागू होगा।

अपीलें स्वीकार।

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 नहीं 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।