

भारत संघ व अन्य

बनाम

एम. वी. वल्लियापन व अन्य

27 जुलाई, 1999

{न्यायाधिपति एस. पी. भरुचा, बी. एन. किरपाल, एस. राजेंद्र बाबू, एस.

एस. एम. कादरी और एम. बी. शाह}

आयकर अधिनियम, 1961: धारा 171 (9) (1980 में अंतःस्थापित)

हिंदू अविभाजित परिवार-आंशिक विभाजन-धारा 171 (9) कटऑफ तारीख के बाद प्रभावी आंशिक विभाजन अमान्य- विधायी क्षमता- अभिनिर्धारित-संसद की विधायी क्षमता के अधीन-इसके अतिरिक्त धारा 171 (9) मात्र 1961 के अधिनियम के पहले की यथास्थिति को पुनःस्थापित करती है-भारत का संविधान, 1950, अनुसूची VII प्रविष्टि 82-आयकर अधिनियम, 1922, धारा 25-ए।

HUF -आंशिक विभाजन-धारा 171 (9) कट ऑफ तारीख के बाद प्रभावी आंशिक विभाजन अमान्य-वैधता-अभिनिर्धारित-यद्यपि उन कर निर्धारकों को प्रदान किए गए लाभ जिन्होंने कटौती की तारीख से पहले आंशिक रूप से विभाजन किया था, वापस नहीं लिए गए थे, फिर भी धारा 171 (9) न तो पक्षपातपूर्ण है और न ही मनमाना।

धारा 171 (9) के उद्देश्य की व्याख्या।

धारा 171 (9)-वैधता-धारा 4 और 5 अधिकार क्षेत्र के बाहर नहीं है।

HUF -आंशिक विभाजन-धारा 171 (9) आंशिक विभाजन अमान्य-वैधता-अभिनिर्धारित-धारा 171 (9) एक अनावश्यक प्रावधान नहीं है-यह तय करना विधानमंडल का काम है कि क्या केवल असद्व्यवहार आंशिक विभाजन को मान्यता नहीं दी जानी चाहिए या सभी प्रकार के आंशिक विभाजन को मान्यता नहीं दी जानी चाहिए और कराधान में असमानताओं की कोई भूमिका नहीं है।

HUF -आंशिक विभाजन-धारा 171 (9) कट ऑफ तारीख के बाद प्रभावी आंशिक विभाजन अमान्य-वित्त विधेयक (संख्या 2) 1980 को पेश करने से पहले किए गए आंशिक विभाजन भी अशक्त एवं शून्य है-अभिनिर्धारित-मामले की परिस्थितियों में, केवल निर्धारिती को इस तरह के आंशिक विभाजन का लाभ प्रदान करने का कोई महत्व नहीं है-संबंधित एचयूएफ का मूल्यांकन इस तरह किया जाना चाहिए जैसे कि कोई आंशिक विभाजन नहीं हुआ है-इसलिए, पूर्ण मूल्यांकन को फिर से खोलने के लिए निर्धारिती की आपत्ति को खारिज किया जाता है।

धारा 256 (2)-आयकर-संदर्भ-प्रश्न-क्या आईटीएटी यह निर्धारित करने में सही था कि छोटे एच.यू.एफ. फर्म की आय के अंशों को बड़े एच.यू.एफ. के साथ समायोजित नहीं किया जा सकता-अभिनिर्धारित-धारा

171 (9) जो कटऑफ तारीख के बाद प्रभावी आंशिक विभाजन अमान्य करती है, को उच्चतम न्यायालय द्वारा संवैधानिक घोषित किया गया। आईटीएटी को निर्देश दिया जाता है कि उक्त प्रश्न को उच्च न्यायालय के समक्ष रैफर करें।

भारत का संविधान, 1950

अनुच्छेद 14-कट ऑफ तिथि-वैधता-परीक्षण-अभिनिर्धारित- जब तक कि कट ऑफ डेट मामले की परिस्थितियों में मनमौजी या सनकी न हो, इसे मनमाना नहीं कहा जा सकता है, भले ही इसके चयन का कोई कारण न हो।

धन कर अधिनियम, 1957

धारा 20-ए-संवैधानिक।

प्रत्यर्थी-निर्धारिती एक हिंदू अविभाजित परिवार (HUF) का कर्ता था, जो कि एक साझेदारी फर्म में भागीदार था जिसमें उसके धन का निवेश किया गया था। दिनांक 13-04-1979 को उक्त एच. यू. एफ. का आंशिक विभाजन किया गया था जिसे आयकर अधिकारी (आई. टी. ओ.) द्वारा आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 171 (2) के तहत मान्यता दी गई थी। इसके बाद उक्त एच. यू. एफ. ने निर्धारण वर्ष 1980-81 के लिए विवरणी (रिटर्न) दर्ज की जिसमें आंशिक रूप से विभाजित संपत्तियों से

आय शामिल नहीं थी। आई. टी. ओ. ने इसके अनुसार मूल्यांकन को अंतिम रूप दिया

और उक्त विवरणी और उक्त निर्धारण वर्ष के लिए धन कर को भी स्वीकार किया।

इसी बीच, सन् 1980 में वित्त विधेयक (संख्या 2) द्वारा धारा 171 (9) को जोड़ा गया जिसमें प्रावधान किया गया था कि आंशिक विभाजन को मान्यता नहीं दी जानी चाहिए यदि यह दिनांक 31-12-1978 के बाद हुआ था और इसे निर्धारण वर्ष 1980-81 से प्रभावी किया गया था।

इसके बाद, आई. टी. ओ. ने पूर्ण मूल्यांकन को धारा 148 के अंतर्गत पुनः खोल दिया। प्रत्यर्थी-निर्धारिती के लिए एक नया निर्धारण आदेश पारित किया जिसमें आंशिक रूप से विभाजित की गयी संपत्तियों की आय शामिल थी। प्रत्यर्थी ने मद्रास उच्च न्यायालय के समक्ष एक रिट याचिका दायर कर उक्त पुनर्मूल्यांकन आदेश को चुनौती दी।

मद्रास उच्च न्यायालय ने इस आधार पर याचिका को स्वीकार कर लिया कि धारा 171 (9) को जोड़ना विधायी क्षमता से परे था; कि धारा 171 (9) संविधान के अनुच्छेद 14 का उल्लंघन थी; कि कट ऑफ दिनांक 31.12.1978 मनमानीपूर्ण है। धारा 171 (9) ने अधिनियम की धारा 4 और 5 का दायरा बढ़ा दिया था। कर्नाटक उच्च न्यायालय ने धन कर अधिनियम, 1957 की धारा 20-ए को संविधान के अनुच्छेद 14 का उल्लंघन करने के कारण अमान्य घोषित किया था। गुजरात उच्च न्यायालय ने इस प्रश्न का जवाब देने से इन्कार कर दिया कि क्या आई.

टी. ए. टी. का यह मानना सही था कि दो छोटे एच. यू. एफ. के आय के अंशों को बड़े एच. यू. एफ. के आय में समायोजित नहीं किया जा सकता है। इसलिए यह अपील की गई है।

अपीलार्थी-राजस्व की ओर से यह तर्क दिया गया था कि जिनके पास कट ऑफ तिथि से पहले आंशिक रूप से विभाजित एचयूएफ संपत्तियां थी और जिनके पास बाद में आंशिक विभाजन की हुई संपत्तियां थी, वे दोनों अलग और पृथक श्रेणी थे और इसलिए, कट ऑफ तिथि न तो मनमाना है और न ही पक्षपातपूर्ण है।

प्रत्यर्थी-निर्धारिती की ओर से यह तर्क दिया गया कि धारा 171(9) यह एक अनावश्यक प्रावधान था; कि यह वास्तविक और प्रामाणिक आंशिक विभाजन को भी रोकता था; कि इसका उच्च दर पर एचयूएफ पर कर लगाने का प्रभाव था; कि इसने एचयूएफ को उन संपत्तियों पर कर चुकाने के लिए उत्तरदायी बना दिया जिन पर उसका कोई नियंत्रण नहीं था; और इसके परिणामस्वरूप कठिनाइयाँ और असमानता पैदा हुई।

अपील अनुज्ञात करते हुए इस न्यायालय ने किया।

अभीनिर्धारित: 1.1. यह अभीनिर्धारित नहीं किया जा सकता कि आयकर अधिनियम 1961 की धारा 171 (9) विधायी क्षमता से परे है। संसद के पास आयकर अधिनियम के किसी भी प्रावधान को हटाने या संशोधित करने का अधिकार है। विधायी क्षमता का निर्णय संविधान के

आधार पर किया जाना है जो विधानमंडल को आय पर कर लगाने का अधिकार देता है। संविधान की सातवीं अनुसूची की प्रविष्टि 82 संसद को अधिकार देती है कि कृषि आय के अतिरिक्त आय पर कर अधिरोपित करने वाला विधायन अधिनियमित कर सकती है। यह स्थापित विधि है कि सूचियों में प्रविष्टियां शक्तियां नहीं हैं, बल्कि केवल कानून के क्षेत्र हैं और प्रविष्टि 82 कर की चोरी को रोकने के लिए बनाए गए कानून को कायम रख सकती है। इसके अलावा, एचयूएफ के आंशिक विभाजन की अवधारणा को आयकर अधिनियम, 1922 के तहत मान्यता नहीं दी गई थी और इसे केवल आयकर अधिनियम, 1961 के तहत मान्यता दी गई थी। यद्यपि 1980 के संशोधन द्वारा जो कुछ भी किया गया है, वह 1961 के अधिनियम से पहले की यथास्थिति को बहाल करने के लिए किया गया है। यह विधायिका को तय करना है कि आंशिक विभाजन जो आयकर अधिनियम, 1961 में प्रस्तुत किया गया था को मान्यता दी जाए या नहीं।

बालाजी बनाम. आई. टी. ओ., (1961) 63 आई. टी. आर. 393 पर निर्भर किया।

संदर्भित सरदार बलदेव सिंह बनाम सी. आई. टी., (1960) 40 आई. टी. आर. 605,।

1.2. संशोधन अधिनियम को इसके उद्देश्य और कारणों के अनुसार, प्रस्तुत किया गया था क्योंकि संयुक्त परिवार का गठन करने वाले व्यक्तियों

के संबंध में या संयुक्त परिवार या दोनों से संबंधित संपत्तियों के संबंध में आंशिक विभाजन करके कई हिंदू अविभाजित परिवार बनाए गए थे, जिसके परिणामस्वरूप कर में कमी आई थी या कर की चोरी की गयी थी और आंशिक विभाजन करके कई हिंदू अविभाजित परिवारों के इस निर्मिति को रोकने की दृष्टि से, कर उद्देश्यों के लिए 31 दिसंबर, 1978 के बाद एचयूएफ के आंशिक विभाजन को अमान्य करने का प्रस्ताव किया गया था।

2.1. यह सही है कि दो अलग-अलग वर्ग बनाए गए हैं। कट ऑफ तारीख से पहले अपनी संपत्ति का आंशिक रूप से विभाजित संपत्ति के निर्धारिती से उनको प्रदत्त लाभ वापिस नहीं लिए गए और जिन्होंने अपनी संपत्ति का कट ऑफ तारीख से बाद में विभाजित किया गया था उन्हें कोई लाभ प्राप्त नहीं हुआ लेकिन शायद ही यह अनुच्छेद 14 का उल्लंघन करने वाला आधार होगा। यह स्थापित विधि है कि विभेदन हमेशा पक्षपातपूर्ण नहीं होता है। यदि विभेदन से प्राप्त उद्देश्य और संबंधित प्रावधान में कोई तर्कसंगत संबंध है तो ऐसा विभेदन पक्षपातपूर्ण नहीं है और संविधान के अनुच्छेद 14 के सिद्धांतों का उल्लंघन नहीं करता है। वर्तमान मामले में, विभेदन के लिए बोधगम्य आधार है और कर दायित्वों में कमी को कम करने के लिए आगे कई हिन्दू अविभाजित परिवारों के निर्माण को रोकने के उद्देश्य से किए गए वर्गीकरण में तर्कसंगत संबंध है।

2.2. इसके अलावा, कट ऑफ डेट अर्थात दिनांक 31-12-1978 को मनमाना नहीं कहा जा सकता है। संशोधन विधेयक जून, 1980 में पेश किया गया था और इसे निर्धारण वर्ष 1980-81 से प्रभावी किया गया है। यह स्थापित विधि है कि वर्गीकरण के आधार पर किसी तारीख के चयन को हमेशा मनमाना नहीं कहा जा सकता है, भले ही इसके चयन के लिए कोई विशेष कारण न हो जब तक कि इसे मामले की परिस्थितियों में मनमौजी या सनकी नहीं दिखाया जाता है।

विश्वविद्यालय अनुदान आयोग बनाम साधना चौधरी, [1996] 10 एससीसी 536 पर निर्भर किया।

3. प्रभार अधिरोपित करने वाली धारा 4 और 5 को अधिनियम में दिए गए शब्द 'व्यक्ति', की परिभाषा के साथ पढ़ा जाना चाहिए जिसके अनुसार प्रत्येक व्यक्ति की गत वर्ष की कुल आय के संबंध में कर अधिरोपित किया जाता है। "व्यक्ति" शब्द की परिभाषा उक्त अधिनियम की धारा 2 (31) में दी गई है, जिसमें अन्य बातों के साथ-साथ एक हिंदू अविभाजित परिवार भी शामिल है। विधानमंडल के लिए यह खुला है कि वह अधिनियम के उद्देश्य के लिए 'व्यक्ति' शब्द के अलग-अलग अर्थ दे, जिसमें अधिनियम का लाभ लेने के लिए एच. यू. एफ. शामिल हो सकता है या नहीं भी हो सकता है या एच. यू. एफ. को एक संपूर्ण के रूप में विभाजित कर सकता है। संशोधन से पहले भी, इस अधिनियम के तहत

सभी आंशिक विभाजनों को मान्यता नहीं दी गई थी। आंशिक विभाजन, जो केवल स्पष्टीकरण के अनुसार किया गया हो उसे ही मान्यता दी गई थी। इसके अलावा, आयकर अधिनियम, 1961 से पहले, आंशिक विभाजन को मान्यता देने का कोई प्रश्न ही नहीं था। यहाँ तक कि कुल विभाजन के संबंध में आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 25-ए की सभी शर्तों को पूरा करना आवश्यक था। नए अधिनियम के बाद, आंशिक विभाजन को मान्यता नहीं दी गई थी जब तक कि यह स्पष्टीकरण में निर्धारित शर्तों को पूरा नहीं करता है। इसलिए, यह तर्क बिना किसी आधार के है कि धारा 171 (9) अधिनियम की धारा 4 और 5 में प्रभार अधिरोपित करने वाले प्रावधान पर लागू होती है।

कल्लूमल तपेश्वरी प्रसाद (एच. यू. एफ.) बनाम सी. आई. टी., (1982) 133 आई. टी. आर. 690; संयुक्त उदयन चिनुभाई का परिवार बनाम सी. आई. टी. (1967) 63 आई. टी. आर. 416, एस. सी. और आई. टी. ओ. बनाम एन. के. शारदा थम्पट्टी, (1991) 187 आई. टी. आर. 696 पर निर्भर किया।

संदर्भित कलवा देवदत्तम बनाम भारत संघ (1963) 49 आई. टी. आर. एस. सी. 165 और आई. टी. ओ. वी. ए. तिम्मय्या, (1965) 55 आई. टी. आर. 666 एस. सी.

4. कर लगाने और संग्रहण के उद्देश्य से एचयूएफ संपत्ति के आंशिक विभाजन को मान्यता देना या न देना विधानमंडल का काम है; यह तय करना भी विधायिका का काम है कि क्या कर देनदारी को कम करने के लिए किए गए केवल असद्भावपूर्ण आंशिक विभाजन को मान्यता नहीं दी जानी चाहिए या एचयूएफ संपत्तियों के सभी आंशिक विभाजनों को मान्यता नहीं दी जानी चाहिए। इसके अलावा, विधायी क्षमता के प्रश्न पर निर्णय लेने के लिए कठिनाई पर विचार करना पूरी तरह से अप्रासंगिक है। कराधान के मामले में, यह स्थापित विधि है कि कर की पात्रता निर्धारित करने में कठिनाई या समानता की कोई भूमिका नहीं है और इसे निर्धारित करना विधायिका का काम है। अंत में, एक बार जब तक आंशिक विभाजन को मान्यता नहीं मिल जाती है, तो कर की गणना इस प्रकार की जाएगी जैसे कि संपत्ति एचयूएफ के पास है। इसलिए, यह सवाल कि क्या एचयूएफ को उस व्यक्ति से कर वसूलने की आवश्यकता है जिसे संपत्ति आवंटित की गई है, कर निर्धारण प्राधिकारी द्वारा इस पर विचार करने की आवश्यकता नहीं है क्योंकि आयकर के प्रयोजन के लिए संपत्तियां एचयूएफ की हैं। यदि एचयूएफ को कोई कठिनाई आती है, तो यह एचयूएफ के सदस्यों के लिए है कि वे पूरी संपत्ति का बंटवारा करें, न कि आंशिक बंटवारा।

सरदार बलदेव सिंह बनाम सी. आई. टी. (1960) 40 आई. टी. आर. 605 और बालाजी बनाम आईटीओ विशेष जांच सर्कल अकोला और अन्य, (1961) 63 आईटीआर 393 पर निर्भर किया।

5. केवल यह तथ्य कि आंशिक विभाजन को मान्यता दी गई थी और निर्धारिती को लाभ दिए गए थे, महत्वहीन है और संबंधित एच. यू. एफ. का मूल्यांकन अधिनियम के तहत ऐसे किया जाना है जैसे कि कोई आंशिक विभाजन नहीं हुआ है।

6. कर्नाटक उच्च न्यायालय के निर्णय जिसके द्वारा धारा 20-ए धन कर अधिनियम, 1957 को असंवैधानिक बताया था को रद्द कर अपास्त किया जाता है। गुजरात उच्च न्यायालय के आदेश को जिसके द्वारा धारा 256 (2) आयकर अधिनियम, 1961 के अंतर्गत किए गए आवेदनों को खारिज किया गया था, अपास्त किया जाता है और आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण इस प्रश्न को निर्धारण के लिए उच्च न्यायालय को भेजेगा।

सिविल अपीलीय अधिकारिता: सिविल अपील सं.1612-23/1998 आदि।

मद्रास उच्च न्यायालय के दिनांकित 13.01.88 दिनांकित निर्णय और आदेश से रिट पीटिशन संख्या 992-93/81, 162 और 6036/83, 904-05, 906, 994-95, 5430, 6162 और 9283/1984 से।

अपीलार्थीगण की ओर से एस. एस. वैद्यनाथन, अतिरिक्त सॉलिसिटर जनरल, एस. के. द्विवेदी, रणबीर चंद्रा, एस. डी. शर्मा, हेमंत शर्मा, एस. वसीम कादरी, शिवराम, जयंत त्रिपाठी, बी. के. प्रसाद और पी. परमेश्वरन।

प्रत्यर्थीगण की ओर से एस. गणेश, प्रताप वेणुगोपाल, के. जे. जॉन (सुश्री राधा रंगवामी और सुश्री जानकी रामचंद्रन) (एन. पी.) सुश्री आशा जी. नायर और सुश्री प्रशांति प्रसाद।

न्यायालय का निर्णय द्वारा- न्यायाधिपति एम.बी. शाह

विशेष अनुमति द्वारा ये अपीलें मद्रास उच्च न्यायालय द्वारा दिनांक 13.1.1988 को रिट याचिका संख्या 992/1981 और 993/1981, 162/1983 और 6036/1983, 904-905, 994, 995, 5430, 6162 और 9283/1984, कर्नाटक उच्च न्यायालय द्वारा दिनांक 9.11.1993 को रिट याचिका संख्या 12312 से 12317/1987 में और दिनांक 25.11.1992 में रिटपिटिशन संख्या 23708/1992 में, और गुजरात उच्च न्यायालय द्वारा दिनांक 29.6.1993 आयकर आवेदन संख्या 164 और 165/1993 में पारित निर्णयों और आदेशों के विरुद्ध दायर की गई हैं।

मद्रास उच्च न्यायालय के समक्ष दायर विभिन्न रिट याचिकाओं (एमवी वल्लीअप्पन और अन्य बनाम आयकर अधिकारी और अन्य 170 आईटीआर 238) में पारित एक सामान्य निर्णय और आदेश द्वारा, उच्च न्यायालय ने आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 171(9) के प्रावधानों को

भारत के संविधान के अनुच्छेद 14 का उल्लंघन बताते हुए रद्द कर दिया और कहा कि यह विधायी अक्षमता से ग्रस्त है। उच्च न्यायालय में, धारा 171 (9) के प्रावधानों की वैधता, विस्तार और व्याख्या से संबंधित प्रश्नों को लेकर कई रिट याचिकाएँ दायर की गईं। इन अपीलों में अंतर्वलित प्रश्न पर निर्णय लेने के लिए रिट याचिका संख्या 994/1984 के तथ्यों का उल्लेख करना पर्याप्त होगा। उक्त याचिका में, याचिकाकर्ता का मामला था कि वह एक हिंदू अविभाजित परिवार का कर्ता था जिसमें वह, उसकी पत्नी, उसका नाबालिग बेटा और नाबालिग बेटी शामिल थे। उनका तर्क था कि हिंदू अविभाजित परिवार एक साझेदारी फर्म में भागीदार था जिसमें उसके धन का निवेश किया गया था। 13 अप्रैल, 1979 को, विभाजन विलेख निष्पादित करके हिंदू अविभाजित परिवार से संबंधित कुछ संपत्तियों का आंशिक विभाजन उस तिथि से प्रभावी किया गया था। उक्त आंशिक विभाजन की मान्यता के लिए आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 171(2) के तहत एक आवेदन आयकर अधिकारी के समक्ष दायर किया गया। आयकर अधिकारी ने 28 दिसंबर, 1979 को आंशिक विभाजन को मान्यता देते हुए एक आदेश पारित किया। इसके बाद निर्धारण वर्ष 1980-81 के लिए, 12 अप्रैल, 1980 को हिंदू अविभाजित परिवार की ओर से एक रिटर्न जमा किया गया था जिसमें उस संपत्ति से आय शामिल नहीं थी जो आंशिक विभाजन का विषय था। उन संपत्तियों से प्राप्त आय जो आंशिक विभाजन की विषय वस्तु थी, संबंधित व्यक्तियों द्वारा अपने संबंधित रिटर्न

में घोषित की गई थी। उक्त रिटर्न के अनुसार, मूल्यांकन को अंतिम रूप दिया गया। इसी प्रकार, निर्धारण वर्ष 1980-81 के लिए संपत्ति कर रिटर्न भी आयकर अधिकारी द्वारा दाखिल और स्वीकार किया गया था। इसके बाद अधिनियम की धारा 148 के तहत 4 मार्च 1983 को एक याचिकाकर्ता को इस आशय का प्राप्त हुआ कि याचिकाकर्ता की आय मूल्यांकन से बच गई है और आयकर अधिकारी ने वर्ष 1980-81 के लिए पूर्ण मूल्यांकन को फिर से खोलने का प्रस्ताव दिया है। निर्धारिती ने इस आधार पर मूल्यांकन को फिर से खोलने पर आपत्ति जताई कि अधिनियम की धारा 171 के तहत विभाजन को रद्द या रद्द नहीं किए जाने की मान्यता देने वाला आदेश प्रभावी बना रहेगा और उसके बाद, हिंदू अविभाजित परिवार की विभाजित संपत्तियों से किसी आय का आकलन नहीं किया जा सकेगा। इन आपत्तियों को आईटीओ ने 30 नवंबर, 1983 के आदेश द्वारा खारिज कर दिया था। एचयूएफ के लिए नया मूल्यांकन आदेश उन संपत्तियों से संबंधित आय को शामिल करके बनाया गया था, जिन्हें आंशिक रूप से विभाजित किया गया था और हिंदू अविभाजित परिवार के व्यक्तिगत सदस्यों को आवंटित किया गया था। उस पुनर्मूल्यांकन आदेश को रिट याचिका दायर करके चुनौती दी गई थी। अन्य रिट याचिकाओं के तथ्य भी ऊपर बताए गए तथ्यों के समान थे।

उच्च न्यायालय ने पक्षों द्वारा निर्भर किए गए विभिन्न तर्कों और निर्णयों पर विचार करने के बाद अपना निष्कर्ष निकाला और निम्नानुसार निष्कर्ष निकाला: -

(1) "आयकर अधिनियम, 1951 की धारा 171(9) को इस आधार पर कायम नहीं रखा जा सकता है कि यह कर से बचने की प्रवृत्ति का एक उपाय है और यह विधायी अक्षमता के दोष से ग्रस्त है।

(2) आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 171(9) भी भारत के संविधान के अनुच्छेद 14 के उल्लंघन के आधार पर शून्य है।

(3) आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 171(9), आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 4 में प्रभार संबन्धित प्रावधानों पर आधारित है, और उस आय पर शुल्क लगाने का आशय रखती है जो हिंदू अविभाजित परिवार की संपत्ति से संबंधित नहीं है। इस प्रकार यह प्रावधान अधिनियम की धारा 4 और 5 के दायरे को बढ़ाता है और इसलिए, अमान्य है।

(4) आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 171(9) में हिंदू अविभाजित परिवार पर दंडात्मक दायित्व तय करने का प्रभाव है, जबकि वास्तव में, आंशिक विभाजन के मामले में, आय को छुपाने का दायित्व हिंदू अविभाजित परिवार के उस सदस्य पर है जिसने अपने अधिकार से आय अर्जित की, न कि हिंदू अविभाजित परिवार की।

(5) आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 171(9) का प्रभाव यह है कि यह 31 दिसंबर, 1978 के बाद विभाजन के केवल कुछ मामलों में व्यक्तिगत विधि के तहत विभाजन के अधिकार को वस्तुतः नकारात्मक कर देता है, और दिनांक 31 दिसंबर 1978 की तारीख के संदर्भ में हिंदू अविभाजित परिवारों के साथ अलग-अलग प्रतिरोधी व्यवहार करने के कोई वैध आधार नहीं है। उक्त चयन या तारीख स्पष्ट रूप से मनमाना है।

(6) आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 171(9) का संचालन केवल उन मामलों तक ही सीमित है जहां 31 दिसंबर 1978 के बाद हुए आंशिक विभाजन के संबंध में निर्धारण वर्ष 1980-81 में दावा पहली बार किया गया है।

(7) आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 171(9) के प्रावधान, आंशिक विभाजन के संबंध में किसी भी दायित्व को बाध्य नहीं करेंगे, जिसे आकलन वर्ष 1979-80 में पहले ही मान्यता दी जा चुकी है और निर्धारण वर्ष 1979-80 के लिए ऐसे दावे के संबंध में जो निष्कर्ष अभिलिखित किया गया है वह अधिनियम की धारा 171 की उपधारा (9) के खंड (ए) में अमान्य प्रावधान से प्रभावित नहीं होगा।"

सिविल अपील संख्या 12590/95 और 5743-48/1995 में, मद्रास उच्च न्यायालय द्वारा दिए गए निर्णय के बाद कर्नाटक उच्च न्यायालय द्वारा भी इसी तरह का दृष्टिकोण अपनाया गया है। कर्नाटक उच्च न्यायालय

ने आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 171(9) को असंवैधानिक करार दिया है और धन कर अधिनियम, 1957 की धारा 20ए को भी संविधान के अनुच्छेद 14 का उल्लंघन के आधार पर अमान्य घोषित कर दिया है, जो काफी हद तक आयकर अधिनियम की धारा 171(9) के समान है। गुजरात उच्च न्यायालय ने निम्नलिखित प्रश्न उठाने और संदर्भित करने के लिए उसके समक्ष दायर आयकर आवेदनों को खारिज कर दिया है: -

"क्या मामले की तथ्यों और परिस्थितियों और कानून के आधार पर, ट्रिब्यूनल इस निष्कर्ष पर पहुंचने में सही था कि फर्म से दो छोटे एचयूएफ को होने वाली साझी आय को बड़े एचयूएफ निर्धारिती के साथ संयोजित नहीं किया जा सकता है।"

उक्त मामलों में भी, आईटीओ ने अधिनियम की धारा 171(9) के प्रावधानों के मद्देनजर आंशिक विभाजन को मान्यता देने से इंकार कर दिया और निर्धारिती बड़े एचयूएफ के साथ में दो छोटे एचयूएफ की साझी आय संयोजित कर दी।

चूँकि इन सभी मामलों में सम्मिलित प्रश्न आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 171(9) की संवैधानिक वैधता का है, इसलिए इन सभी मामलों

को एक साथ संविधान पीठ के समक्ष रखने का निर्देश दिया गया था। अतः इन अपीलों का निपटारा इस सामान्य निर्णय एवं आदेश से किया जाता है।

अपीलकर्ता-राजस्व के ओर से उपस्थित विद्वान अधिवक्ता ने प्रस्तुत किया कि उच्च न्यायालय द्वारा दिए गए निष्कर्ष, प्रथम दृष्टया, गलत हैं। उन्होंने तर्क दिया कि यह मानने का कोई कारण नहीं है कि धारा 171(9) विधायी अक्षमता से ग्रस्त है या 31 दिसंबर, 1978 की निर्धारित अंतिम तिथि भारत के संविधान के अनुच्छेद 14 का उल्लंघन है। कट-ऑफ तिथि मूल्यांकन वर्ष को ध्यान में रखते हुए निर्धारित की जाती है और मूल्यांकन वर्ष 1980-81 से प्रभावी होती है। उनका आगे यह कहना है कि जिन लोगों ने कट ऑफ डेट से पहले एचयूएफ संपत्तियों का आंशिक रूप से विभाजन किया है और जिन्होंने बाद में किया है, वे दोनों अलग और अलग वर्ग हैं। इसके विपरीत, प्रत्यर्थियों के विद्वान अधिवक्ता ने प्रस्तुत किया कि उप-धारा (9) को अमान्य ठहराने के लिए उच्च न्यायालय द्वारा दर्ज किए गए कारणों में किसी हस्तक्षेप की आवश्यकता नहीं है।

उभय पक्ष के विद्वान अधिवक्ताओं द्वारा उठाए गए तर्कों की विवेचना करने से पहले, अधिनियम की धारा 171 के प्रासंगिक भाग का संदर्भ आवश्यक होगा जो निम्नानुसार है:-

(1) "अब तक अविभाजित के रूप में मूल्यांकन किए गए एक हिंदू परिवार को इस अधिनियम के प्रयोजनों के लिए एक हिंदू अविभाजित परिवार माना जाएगा, सिवाय इसके कि जहां और जहां तक इस धारा के तहत हिंदू अविभाजित परिवार के संबंध में विभाजन का निष्कर्ष दिया गया है।"

(2) जहां धारा 143 या धारा 144 के तहत मूल्यांकन करते समय, अविभाजित के रूप में मूल्यांकन किए गए हिंदू परिवार के किसी भी सदस्य द्वारा या उसकी ओर से यह दावा किया जाता है कि सदस्यों के बीच पूर्ण या आंशिक विभाजन हुआ है ऐसे परिवार में, निर्धारण अधिकारी परिवार के सभी सदस्यों को जांच की सूचना देने के बाद उसकी जांच करेगा।

(3) जांच पूरी होने पर, (निर्धारण) अधिकारी एक निष्कर्ष अभिलिखित करेगा कि क्या संयुक्त परिवार की संपत्ति का कुल या आंशिक विभाजन हुआ है, और, यदि ऐसा कोई विभाजन हुआ है, तो वह तारीख जिस पर यह कारित हुआ है.

(4) से (8) XX XX XX

(9) इस धारा के पूर्वगामी प्रावधानों में किसी भी बात के होते हुए भी, जहां 31 दिसंबर, 1978 के बाद एक हिंदू अविभाजित परिवार के अन्य सदस्यों के बीच आंशिक विभाजन हुआ है अविभाजित के रूप में मूल्यांकन किया गया-

(ए) उप-धारा (2) के तहत किसी दावे की जांच नहीं की जाएगी कि ऐसा आंशिक विभाजन हुआ है और उप-धारा (3) के तहत कोई निष्कर्ष दर्ज नहीं किया जाएगा कि ऐसा आंशिक विभाजन हुआ था और इस आशय का कोई भी निष्कर्ष जो उप-धारा (3) के तहत अभिलिखित किया गया चाहे जून, 1980 के 18वें दिन से पहले या बाद में, वित्त (नंबर 2) विधेयक, 1980 की शुरुआत की तारीख होने पर, अशक्त और शून्य होगा;

(बी) ऐसा परिवार इस अधिनियम के तहत मूल्यांकन के लिए उत्तरदायी रहेगा यदि ऐसा कोई आंशिक विभाजन नहीं हुआ था;

(सी) ऐसे परिवार का प्रत्येक सदस्य या सदस्यों का समूह ऐसे आंशिक विभाजन से ठीक पहले और परिवार इस अधिनियम के तहत किसी भी अवधि के संबंध में परिवार द्वारा देय किसी भी कर, शास्ति, ब्याज, जुर्माना या अन्य राशि के लिए चाहे ऐसे विभाजन से पहले या बाद में संयुक्त रूप से और पृथक-पृथक उत्तरदायी होंगे।

(डी) उपरोक्त किसी भी सदस्य या सदस्यों के समूह के कई दायित्वों की गणना ऐसे आंशिक विभाजन पर उसे आवंटित संयुक्त परिवार की संपत्ति

के अंश के अनुसार की जाएगी, और इस अधिनियम के प्रावधान तदनुसार लागू होंगे।"

स्पष्टीकरण-----

उपरोक्त धारा से, यह स्पष्ट है कि आयकर के प्रयोजनों के लिए, एचयूएफ के आंशिक विभाजन की अवधारणा को मान्यता दी गई थी, लेकिन संशोधन द्वारा इसे हटा दिया गया है जो विशेष रूप से प्रावधान करता है कि जहां 31 दिसंबर, 1978 के बाद आंशिक विभाजन हुआ है। ऐसे आंशिक विभाजन के होने के किसी भी दावे की उपधारा (2) के तहत जांच नहीं की जाएगी और उपधारा (3) के तहत कोई निष्कर्ष नहीं अभिलिखित किया जाएगा कि ऐसा आंशिक विभाजन हुआ है। यदि ऐसी कोई भी निष्कर्ष उप-धारा (3) के तहत अभिलिखित किया जाता है, चाहे 18 जून, 1980 से पहले या बाद में, जो कि वित्त विधेयक (नंबर 2) 1980 की शुरुआत की तारीख है, तो वह अशक्त और शून्य होगी। उपरोक्त उपधारा का प्रभाव यह है कि आयकर के प्रयोजनों के लिए 1-1-79 को या उसके बाद होने वाले आंशिक विभाजन को मान्यता नहीं दी जाएगी। यदि कट ऑफ तिथि के बाद आंशिक विभाजन हुआ है तो आयकर अधिकारी द्वारा उपधारा (2) के तहत अपेक्षित कोई पूछताछ नहीं की जाएगी। भले ही जांच पूरी हो गई हो और निष्कर्ष दे दिया गया हो, इसे अमान्य माना जाएगा। मामले के इस दृष्टिकोण में, उत्तरदाताओं के लिए विद्वान अधिवक्ता द्वारा कुछ

याचिकाओं में उठाया गया विवाद कि आंशिक विभाजन 13 अप्रैल, 1979 को हुआ था और निर्धारण वर्ष में इसे मान्यता दी गई थी और निर्धारिती को लाभ दिया गया था, इसका कोई औचित्य नहीं है। उप-धारा में उपयोग की गई स्पष्ट भाषा के मद्देनजर महत्वपूर्ण यह है कि कट ऑफ तिथि के बाद होने वाले आंशिक विभाजन की जांच नहीं की जानी चाहिए और यदि जांच की जाती है तो निष्कर्ष अशक्त और शून्य होंगे। ऐसे परिवार का अधिनियम के तहत मूल्यांकन इस प्रकार किया जाएगा मानो कोई आंशिक विभाजन नहीं हुआ हो।

अगला प्रश्न यह है कि क्या उपरोक्त धारा में संशोधन किसी भी तरह से विधायी क्षमता से परे कहा जा सकता है। हमारे विचार में, यह समझना कठिन है कि उक्त संशोधन को विधायी क्षमता से परे कहा जा सकता है। संसद के पास आयकर अधिनियम के किसी भी प्रावधान को हटाने या संशोधित करने का अधिकार है और यह नहीं कहा जा सकता है कि यह विधायी क्षमता से परे है। विधायी क्षमता का निर्णय संविधान के आधार पर किया जाना है जो विधानमंडल को आय पर कर लगाने का अधिकार देता है। संविधान की सातवीं अनुसूची की सूची 1 की प्रासंगिक प्रविष्टि 82 संसद को कृषि आय के अलावा अन्य आय पर कर लगाने के लिए कानून बनाने का अधिकार देती है। इसके अलावा, एचयूएफ के आंशिक विभाजन की अवधारणा को आयकर अधिनियम, 1992 के तहत मान्यता नहीं दी

गई थी और इसे केवल आयकर अधिनियम , 1961 के तहत मान्यता दी गई थी। संशोधन द्वारा जो कुछ भी किया गया है वह 1961 से पहले की यथास्थिति को बहाल करना है। यह विधायिका को तय करना है कि आयकर अधिनियम में आंशिक विभाजन की मान्यता लागू की गई है उसे जारी रहना चाहिए या नहीं. यदि विधायिका को लगता है कि इससे दुर्व्यवहार या असुविधा हुई है, तो वह संशोधन करने या हटाने का हकदार है। संशोधन अधिनियम को इसके उद्देश्य और कारणों के अनुसार , प्रस्तुत किया गया था क्योंकि संयुक्त परिवार का गठन करने वाले व्यक्तियों के संबंध में या संयुक्त परिवार या दोनों से संबंधित संपत्तियों के संबंध में आंशिक विभाजन करके कई हिंदू अविभाजित परिवार बनाए गए थे, जिसके परिणामस्वरूप कर में कमी आई थी या कर की चोरी की गयी थी और आंशिक विभाजन करके कई हिंदू अविभाजित परिवारों के इस निर्मिति को रोकने की दृष्टि से, कर उद्देश्यों के लिए 31 दिसंबर, 1978 के बाद एचयूएफ के आंशिक विभाजन को अमान्य करने का प्रस्ताव किया गया था। संपत्तियों या सदस्यों के लिए कई आंशिक विभाजन होने से, कर देनदारी को कम करने के लिए एचयूएफ के मामलों में हेरफेर करना संभव है और इस तरह के हेरफेर को रोकने के लिए, उप-धारा (9) जोड़ा गया है। इसलिए, यह मानना मुश्किल होगा कि उप- धारा 171(9) को जोड़ना विधायी क्षमता से परे है।

इसके अलावा बालाजी बनाम आयकर अधिकारी, विशेष जांच मंडल, अकोला और अन्य (1961) 63 आईटीआर 393 के मामले में , इसी तरह के विवाद पर इस न्यायालय द्वारा विचार किया गया था और यह माना गया था कि यह स्थापित विधि है कि सूचियों में प्रविष्टियाँ शक्तियां नहीं हैं लेकिन ये केवल विधायन के क्षेत्र हैं और प्रविष्टि 82 कर चोरी को रोकने के लिए बनाए गए कानून को कायम रख सकती है। न्यायालय ने धारा 16 (3) (ए) (i) और (ii) की वैधता पर विचार किया। आयकर अधिनियम, 1922 में प्रावधान किया गया है कि मूल्यांकन के उद्देश्य से किसी भी व्यक्ति की कुल आय की गणना के लिए, पत्नी और/या नाबालिग बच्चों द्वारा प्राप्त फर्म के मुनाफे में शेयरों को कुल में शामिल किया जाएगा यदि वह उक्त फर्म का भागीदार है। न्यायालय ने माना कि उप- धारा 3(ए)(i) और (ii) कर चोरी को रोकने के लिए अधिनियमित किया गया था और यह संघीय विधानमंडल की क्षमता के भीतर था। विधायी क्षमता के प्रश्न पर, न्यायालय ने सरदार बलदेव सिंह बनाम सीआईटी (1960) 40 आईटीआर 605 के मामले में पहले के फैसले का हवाला दिया और निम्नानुसार अभिनिर्धारित किया गया कि: -

"इसलिए प्रविष्टि 54 (भारत सरकार अधिनियम, 1935) को न केवल कर लगाने को अधिकृत करने के रूप

में पढ़ा जाना चाहिए, बल्कि एक ऐसे अधिनियम को अधिकृत करने के रूप में भी पढ़ा जाना चाहिए जो लगाए गए कर को चोरी होने से रोकता है। यदि इसे इस प्रकार नहीं पढ़ा जाता तो किसी व्यक्ति की अपनी आय पर कर लगाने की शक्ति को अक्सर सरल युक्तियों द्वारा निरर्थक बना दिया जाता।"

निर्णय में माना गया है कि उक्त प्रविष्टि कर चोरी को रोकने के लिए बनाए गए कानून को कायम रख सकती है।

न्यायालय ने समानता के सिद्धांत के उल्लंघन के आधार पर संवैधानिक वैधता के प्रश्न पर भी विचार किया और इस तर्क को खारिज कर दिया कि विधायिका को साझेदारी के वास्तविक और गैर-वास्तविक मामलों को वर्गीकृत करना चाहिए था, यह मानते हुए किसी समूह को उप-वर्गीकरण द्वारा आगे सीमांकित किया जाना, वास्तविक और गैर-वास्तविक भागीदारी के रूप में, अधिनियम का उद्देश्य विफल हो सकता है। न्यायालय ने निम्नानुसार कहा: -

"पत्नी या नाबालिग बच्चों के साथ वास्तविक साझेदारी के मामले में पति या पिता के लिए कराधान का यह तरीका थोड़ा कठिन हो सकता है, लेकिन आने वाले लाभकारी परिणामों से जैसे जनता के लिए, अर्थात्, आयकर की चोरी की रोकथाम, और इस तथ्य से भी कि, पत्नी या नाबालिग बच्चों की आय पर उनके बीच अंतिम लेखा-जोखा किए गए कर का अतिरिक्त भुगतान अंततः उनके द्वारा वहन किया जाएगा, काफी हद तक इसकी भरपाई हो जाती है।"

अगला आधार अनुच्छेद 14 के उल्लंघन के संबंध में है। संशोधन 1 अप्रैल, 1980 से प्रभावी रूप से लाया गया है और इसे मूल्यांकन वर्ष 1980-81 और उसके बाद के संबंध में लागू किया जाना है। यह सच है कि दो अलग-अलग वर्ग बनते हैं, एक परिवारों का आंशिक विभाजन होता है जो कट ऑफ डेट से पहले होता है और दूसरा आंशिक विभाजन कट ऑफ डेट के बाद होता है। उन निर्धारितियों को जो लाभ दिया गया है, जिन्होंने कट ऑफ तिथि से पहले अपनी संपत्ति का आंशिक रूप से विभाजन किया है, उसे वापस नहीं लिया जाता है और अन्य जिन्होंने कट ऑफ तिथि के बाद अपनी संपत्ति का विभाजन किया है, उन्हें वह लाभ नहीं मिलेगा,

लेकिन यह शायद ही अनुच्छेद का उल्लंघन 14 के उल्लंघन का आधार होगा। यह स्थापित विधि है कि विभेदन हमेशा भेदभावपूर्ण नहीं होता है। यदि कोई तर्कसंगत संबंध है जिसके आधार पर विशेष प्रावधान द्वारा प्राप्त किए जाने वाले उद्देश्य के साथ विभेदन किया गया है, तो ऐसा विभेदन भेदभावपूर्ण नहीं है और संविधान के अनुच्छेद 14 के सिद्धांतों का उल्लंघन नहीं करता है। यह सिद्धांत अब इतनी अच्छी तरह से तय हो चुका है कि मामलों के संदर्भ में इसे दोहराया जाता है। इसके अलावा, क्या समान परिणाम या बेहतर परिणाम प्राप्त किया जा सकता था और पक्षपात का बेहतर आधार विकसित किया जा सकता था, यह विधायिका के क्षेत्र में है और इसे उसके विवेक पर छोड़ दिया जाना चाहिए। वर्तमान मामले में, भेदभाव के लिए सुगम आधार है और वर्गीकरण में कर देनदारियों को कम करने के लिए कई हिंदू अविभाजित परिवारों के निर्मिति को रोकने के उद्देश्य को प्राप्त करने का तर्कसंगत संबंध है। इसके अलावा, धारा की वैधता के लिए विधायिका के लिए पहले से प्रदत्त लाभ को वापस लेना आवश्यक नहीं है।

दूसरे, 31 दिसंबर, 1978 की कट ऑफ तारीख को मनमाना नहीं कहा जा सकता। संशोधन विधेयक जून, 1980 में पेश किया गया था और इसे मूल्यांकन वर्ष 1980-81 से प्रभावी किया गया है। यह स्थापित विधि है कि वर्गीकरण के आधार के रूप में किसी तारीख के चयन को हमेशा

मनमाना नहीं करार दिया जा सकता है, भले ही चयन के लिए कोई विशेष कारण सामने न हो, जब तक कि यह परिस्थितियों में मनमौजी या सनकी न दिखाया जाए; एक रेखा तय करते समय एक बिंदु आवश्यक है और इसे ठीक करने का कोई गणितीय या तार्किक तरीका नहीं है; संक्षेप में, विधायिका या उसके प्रतिनिधि का निर्णय तब तक स्वीकार किया जाना चाहिए जब तक कि वह उचित सीमा से बहुत दूर न हो। [री विश्वविद्यालय अनुदान आयोग, आदि बनाम साधना चौधरी और अन्य, आदि (1996) 10 एससीसी 536]। प्रत्यर्थी के विद्वान अधिवक्ता यह मानने के लिए कोई आधार बताने की स्थिति में नहीं थे कि मामले की परिस्थितियों में उक्त तारीख सनकी या मनमौजी है। मामले के इस दृष्टिकोण में, उच्च न्यायालय द्वारा दिया गया यह निष्कर्ष कि तारीख, यानी 31 दिसंबर, 1978 के संदर्भ में हिंदू अविभाजित परिवार के साथ अलग से प्रतिरोधी व्यवहार करने के औचित्य का कोई वैध आधार नहीं है, सामने है। यह ग़लत है।

उच्च न्यायालय द्वारा दिया गया अगला कारण यह है कि यह आयकर अधिनियम की धारा 4 और 5 में प्रभार अधिरोपित करने वाले प्रावधानों पर जोर देता है और उस आय पर शुल्क लगाने का आशय रखता है जो एचयूएफ से संबंधित नहीं है, जिसका मूल्यांकन एचयूएफ के आधार पर किया जाएगा। इसलिए, यह अधिनियम की धारा 4 और 5 के दायरे को बढ़ाता है। हमारे विचार में, यह कारण भी किसी भी तथ्य से रहित है

क्योंकि धारा 4 और 5 को अधिनियम में दिए गए व्यक्ति शब्द की परिभाषा के साथ पढ़ा जाना चाहिए, अर्थात् प्रत्येक व्यक्ति की पिछले वर्ष की कुल आय के संबंध में कर लगाया जाना चाहिए। व्यक्ति शब्द का अर्थ धारा 2 (31) में दिया गया है, जिसमें अन्य बातों के अलावा, एक हिंदू अविभाजित परिवार भी शामिल है। अधिनियम के प्रयोजन के लिए व्यक्ति शब्द को अलग-अलग अर्थ देने के लिए विधानमंडल स्वतंत्र है, जिसमें एचयूएफ या ऐसी अन्य कानूनी संस्थाएं शामिल हो भी सकती हैं और नहीं भी। ऐसी स्थिति में, एचयूएफ के लिए उपलब्ध अधिनियम का लाभ लेने या पूरे एचयूएफ को विभाजित करने का विकल्प खुला है। यह कहा जाना चाहिए कि संशोधन से पहले भी, सभी आंशिक विभाजनों को अधिनियम के तहत मान्यता नहीं दी गई थी। आंशिक विभाजन जो केवल स्पष्टीकरण के अनुरूप था, को मान्यता दी गयी। इसके अलावा, आयकर अधिनियम, 1961 से पहले, आंशिक विभाजन को मान्यता देने का कोई सवाल ही नहीं था और आयकर अधिनियम, 1922 के तहत प्रासंगिक प्रावधान धारा 25 ए था। विभिन्न निर्णयों पर विचार करने के बाद, इस न्यायालय ने मैसर्स कल्लूमल तपेश्वरी प्रसाद (एचयूएफ), कानपुर बनाम। सीआईटी, कानपुर (1982) 133 आईटीआर 690 ने माना कि कलवा देवदत्तम बनाम भारत संघ (1963) 49 आईटीआर (एससी) 165, अतिरिक्त आईटीओ बनाम. ए थिमय्या (1965) 55 आईटीआर 666 (एससी), और उदयन चिनुभाई का संयुक्त परिवार बनाम सीआईटी (1967) 63 आईटीआर 416 (एससी) में

सार यह था कि 1922 अधिनियम की धारा 25-ए के तहत एक हिंदू अविभाजित परिवार जिस पर कर का आकलन किया गया था, उसे अविभाजित माना जा सकता है और उस स्थिति में अधिनियम के तहत कर के अधीन किया जा सकता है जब धारा 25-ए (आई) के तहत आदेश दिया गया था; यदि मूल्यांकन कार्यवाही के दौरान हिंदू अविभाजित परिवार के किसी भी सदस्य द्वारा यह दावा किया जाता है कि पारिवारिक संपत्ति का कुल विभाजन हो गया है, जिसके परिणामस्वरूप उसका भौतिक विभाजन हो सकता है, तो मूल्यांकन प्राधिकारी को जांच करनी चाहिए और निर्णय करना चाहिए कि ऐसा कोई विभाजन हुआ था या नहीं; यदि वह मानता है कि ऐसा विभाजन हुआ है, तो उसे परिवार की कुल आय का आकलन करने के लिए आगे बढ़ना चाहिए जैसे कि कोई विभाजन नहीं हुआ था और फिर धारा 25-ए में बताए अनुसार परिवार के व्यक्तिगत सदस्यों के बीच दायित्व को बांटने के लिए आगे बढ़ना चाहिए । यदि कोई दावा नहीं किया गया या जहां दावा किया गया था, उसे जांच के बाद अस्वीकार कर दिया गया, तो हिंदू अविभाजित परिवार मूल्यांकन के लिए उत्तरदायी बना रहेगा। यह 1922 के अधिनियम के तहत कानूनी स्थिति थी। न्यायालय ने आगे कहा: -

"हिंदू कानून में यह आवश्यक नहीं है कि विभाजन को पूरा करने के लिए संपत्ति को हर मामले में मेट्स और बाउंड द्वारा या भौतिक रूप से अलग-अलग हिस्सों में विभाजित किया जाना चाहिए। स्थिति में व्यवधान ऊपर उल्लिखित किसी भी तरीके से लाया जा सकता है और यह पक्षकारों के लिए उनकी इच्छा के अनुसार कानून में ज्ञात किसी भी तरीके से किरायेदारों के रूप में संपत्ति के अपने हिस्से का आनंद लेने के लिए उपलब्ध है। लेकिन आयकर कानून, अधिनियम की धारा 171 के तहत विभाजन को प्रभावी बनाने के लिए अपनी कुछ शर्तें प्रस्तुत करता है।"

न्यायालय ने यह भी अभिनिर्धारित किया:-

"यदि कोई लेनदेन उपरोक्त अतिरिक्त शर्तों को पूरा नहीं करता है, तो इसे अधिनियम के तहत विभाजन के रूप में नहीं माना जा सकता है, भले ही हिंदू विधि के तहत पूर्ण या आंशिक विभाजन हुआ हो। इसका परिणाम यह

होगा कि अविभाजित परिवार का मूल्यांकन धारा 171 की उपधारा (1) के आधार पर किया जाता रहेगा।"

उपरोक्त निर्णयों से यह स्पष्ट है कि आयकर अधिनियम, 1961 से पहले, आंशिक विभाजन को मान्यता देने का कोई प्रश्न ही नहीं था। पूर्ण विभाजन के संबंध में भी, धारा 25 ए में निर्धारित सभी शर्तों को पूरा करना आवश्यक था और धारा 25 ए(1) के तहत उस उद्देश्य के लिए एक आदेश पारित करना आवश्यक था। यदि जांच के बाद विभाजन के दावे को अस्वीकार कर दिया गया था, तो एचयूएफ इस प्रकार मूल्यांकन के लिए उत्तरदायी था। नए अधिनियम के बाद, आंशिक विभाजन को तब तक मान्यता नहीं दी गई जब तक कि वह स्पष्टीकरण में निर्धारित शर्तों को पूरा नहीं करता। इसलिए, यह तर्क कि उपधारा (9) अधिनियम की धारा 4 और 5 में प्रभार अधिरोपित करने वाले प्रावधानों पर आधारित है, बिना किसी आधार के है।

उपरोक्त कल्लोमल के मामले में आई टी ओ बनाम एनके सारदा थम्पट्टी, (1991) 187 आईटीआर 696, के निर्णय पर भरोसा किया गया था और न्यायालय ने अवधारित किया कि संशोधन के प्रयोजन के लिए विभाजन के तथ्य पर विचार करते समय, धारा 171 के स्पष्टीकरण के

तहत विभाजन को दिए गए विशेष अर्थ को नजरअंदाज करना स्वीकार्य नहीं है, भले ही विभाजन न्यायालय की डिक्री द्वारा प्रभावी किया जाना है। विधानमंडल ने स्पष्टीकरण के तहत विभाजन शब्द को विशेष अर्थ दिया है जो हिंदू कानून के सामान्य सिद्धांतों से अलग है और इसमें वह प्रावधान शामिल है जिसके तहत एचयूएफ की संपत्ति का विभाजन स्वीकार किया जा सकता है। मामले के इस दृष्टिकोण में, यह नहीं माना जा सकता है कि उप-धारा (9) को जोड़ने से, अधिनियम की धारा 4 और 5 का दायरा बढ़ गया है और इसलिए, यह विधायी क्षमता से परे है।

प्रत्यर्थी के विद्वान अधिवक्ता ने अन्य बातों के साथ-साथ प्रस्तुत किया कि: -

(1) ऐसा कठोर और व्यापक प्रावधान मनमाना और अत्यधिक था और कर से बचने के उपकरण के रूप में आंशिक विभाजन के दुरुपयोग को रोकने के लिए बिल्कुल भी आवश्यक नहीं था।

(2) आंशिक विभाजन पूर्ण, वास्तविक और सद्भावपूर्वक आवश्यकता के लिए हो सकता है और यदि यह वास्तविक नहीं था या स्पष्टीकरण के अनुसार वास्तविक आवश्यकता के लिए नहीं था तो इसे मान्यता नहीं दी गई थी। इसलिए, अधिनियम में संशोधन की कोई आवश्यकता नहीं थी।

(3) एक बार, आंशिक विभाजन हो जाता है और यदि इसे मान्यता नहीं दी जाती है, तो विभाजित संपत्तियों से प्राप्त आय एचयूएफ से अलग

किए गए सदस्य पर लागू दर की तुलना में काफी अधिक कर दर पर कर योग्य होगी।

(4) अधिनियम के प्रावधानों के तहत, एचयूएफ विभाजित संपत्तियों पर नियंत्रण के बिना कर का भुगतान करने के लिए उत्तरदायी हो सकता है।

(5) धारा 171(9) से उत्पन्न इस कठिनाई और असमानताओं को ध्यान में रखते हुए, न्यायालय ने उक्त प्रावधानों को उचित रूप से मनमाना और संविधान के अनुच्छेद 14 का उल्लंघन करने वाला माना है।

हमारे विचार में, उपरोक्त प्रस्तुतियाँ बिना किसी तथ्य के हैं और उपरोक्त उल्लिखित मामलों में इसी तरह की दलीलों को इस न्यायालय द्वारा निपटाया और खारिज कर दिया गया है। [सरदार बलदेव सिंह 40 आईटीआर 605 और बालाजी 63 आईटीआर 393 (सुप्रा)]। कर लगाने और संग्रहण के उद्देश्य से एचयूएफ संपत्ति के आंशिक विभाजन को मान्यता देना या न देना विधानमंडल का काम है; यह तय करना भी विधायिका का काम है कि क्या कर देनदारी को कम करने के लिए किए गए केवल असद्भावपूर्ण आंशिक विभाजन को मान्यता नहीं दी जानी चाहिए या एचयूएफ संपत्तियों के सभी आंशिक विभाजनों को मान्यता नहीं दी जानी चाहिए। इसके अलावा, विधायी क्षमता के प्रश्न पर निर्णय लेने के लिए कठिनाई पर विचार करना पूरी तरह से अप्रासंगिक है। कराधान के मामले

में, यह स्थापित विधि है कि कर की पात्रता निर्धारित करने में कठिनाई या समानता की कोई भूमिका नहीं है और इसे निर्धारित करना विधायिका का काम है। अंत में, एक बार जबतक आंशिक विभाजन को मान्यता नहीं मिल जाती है, तो कर की गणना इस प्रकार की जाएगी जैसे कि संपत्ति एचयूएफ के पास है। इसलिए, यह सवाल कि क्या एचयूएफ को उस व्यक्ति से कर वसूलने की आवश्यकता है जिसे संपत्ति आवंटित की गई है, कर निर्धारण प्राधिकारी द्वारा इस पर विचार करने की आवश्यकता नहीं है क्योंकि आयकर के प्रयोजन के लिए संपत्तियां एचयूएफ की हैं। यदि एचयूएफ को कोई कठिनाई आती है, तो यह एचयूएफ के सदस्यों के लिए है कि वे पूरी संपत्ति का बंटवारा करें, न कि आंशिक बंटवारा। इसलिए, प्रतिवादी के विद्वान वकील द्वारा उठाए गए तर्कों में कोई सार नहीं है।

मामले को देखते हुए उपरोक्त अपीलें स्वीकार की जाती हैं। आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 171(9) और धन कर अधिनियम, 1957 की धारा 20ए को असंवैधानिक मानने वाले निर्णयों और आदेशों को अपास्त कर दिया गया है। जैसा कि ऊपर बताया गया है, आयकर अधिनियम की धारा 171(9) की वैधता को चुनौती देने और परिणामी राहत के लिए मद्रास उच्च न्यायालय और कर्नाटक उच्च न्यायालय के समक्ष उत्तरदाताओं द्वारा दायर की गई रिट याचिकाएं खारिज की जाती हैं। आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 256(2) के तहत आवेदनों को खारिज करने वाले गुजरात

उच्च न्यायालय के आदेशों को भी अपास्त किया जाता है और उक्त मामलों में, आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण, अहमदाबाद प्रश्नों को निर्धारण के लिए उच्च न्यायालय को संदर्भित करेगा।

तदनुसार आदेश दिया गया।

खर्चों के लिए कोई आदेश नहीं।