

सुबालाल आनंदीलाल जैन

बनाम

आय कर आयुक्त, बिहार, रांची

10 मार्च, 1997

[ए. एम. अहमदी, मुख्य न्यायाधीश , सुजाता बनाम मनोहर और
के. वेंकटस्वामी, न्यायामूर्तिगण]

आय कर अधिनियम, 1961: धारा 40 (ख) स्पष्टीकरण 2 (1984 में जोड़ा गया)।

आय कर कटौती-ए. वाई. 1976-77-निर्धारिती-फर्म जिसमें उनके संबंधित एच. यू. एफ. के कर्ता के रूप में उनकी क्षमता में भागीदार शामिल हैं-ऐसे भागीदारों ने अपने व्यक्तिगत धन को निर्धारिती-फर्म में निवेश किया- अभिनिर्धारित 1.4.1978 से पहले भी फर्म द्वारा ऐसे भागीदारों को उनकी व्यक्तिगत क्षमता में की गयी जमा राशि पर भुगतान किया गया ब्याज, धारा 40 (ख) स्पष्टीकरण के आधार पर एक स्वीकार्य कटौती थी।

निर्धारिती-फर्म में उनके संबंधित एच. यू. एफ. के कर्ता के रूप में उनकी क्षमता में भागीदार शामिल थे। उक्त भागीदारों ने अपनी अपनी व्यक्तिगत क्षमता से निर्धारित फर्म को अग्रिम धनराशि दी थी। निर्धारिती-फर्म ने उन्हें उनकी व्यक्तिगत क्षमता में किए गए हितों पर ब्याज का भुगतान किया। निर्धारण वर्ष 1976-77 के लिए निर्धारिती-फर्म ने दावा किया कि ऐसे भागीदारों को दिया गया ब्याज आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 40 (ख) के स्पष्टीकरण 2 के आधार पर एक स्वीकार्य कटौती थी। आयकर अधिकारी (आईटीओ) ने दावे को अस्वीकार कर दिया। आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण ने आईटीओ द्वारा लिए गए दृष्टिकोण की पुष्टि की। अधिनियम की धारा 40 (ख) के आवेदन पर उच्च न्यायालयों के

बीच विचारों के विचलन को देखते हुए अधिनियम की धारा 257 के तहत इस मुद्दे को इस न्यायालय को भेजा गया है।

निर्धारिती के पक्ष में संदर्भ का उत्तर देते हुए, यह न्यायालय

अभिनिर्धारित 1. आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 40 (बी) एक फर्म और उसके भागीदारों के बीच संबंधों की मूल प्रकृति पर आधारित है और इसकी मान्यता है। अधिनियम की धारा 40 (बी) का स्पष्टीकरण 2 केवल घोषणात्मक प्रकृति का है। तदनुसार, 1.4.1985 से पूर्व की अवधि के लिए भी, एक भागीदार को दिया गया कोई भी ब्याज, जो भागीदारी अपने व्यक्तिगत/व्यक्तिगत धन की जमा राशि पर अपने एचयूएफ का प्रतिनिधित्व करता है, वह अधिनियम की धारा 40 (बी) की उपकार के दायरे में नहीं आता है। [796 - डी, 797-डी]

बृज मोहन दास लक्ष्मण दास बनाम सी. आई. टी., जे. टी. (1997) 1 एस. सी. 155 पर भरोसा किया गया।

गजानंद पूनम चंद और ब्रदर्स बनाम सी. आई. टी. (1984) 174 आई. टी. आर. 346 (राजस्थान), स्वीकृत किया गया।

सी. आई. टी बनाम चिदंबरम पिल्लई, (1977) 106 आई. टी. आर. 292, का उल्लेख किया गया है।

माखन लाल हरनारायण बनाम सी. आई. टी., 1971 का कर मामला संख्या 83-84 (पटना), खारिज कर दिया।

सिविल अपीलीय न्यायनिर्णय: कर संदर्भ मामला संख्या 1/1993

आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण पटना, के दिनांक 22.9.81 के आदेश से, 1980 के आई. टी. ए. सं. 871 पटना में।

आवेदक की ओर से ए. सुब्बा राव।

उत्तरदाता की ओर से ए. रघुवीर, सुश्री लक्ष्मी अयंगर एवं बी. के. प्रसाद

न्यायालय का निर्णय **न्यायमूर्ति के. वेंकटस्वामी** इसके द्वारा दिया गया था

आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 257 के तहत न्यायालय (इसके बाद इसे अधिनियम कहा जायेगा) इस न्यायालय को जो प्रश्न भेजा गया है इस प्रकार है:

"क्या मामले के तथ्यों और परिस्थितियों के अाधार पर, आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 40 के खंड (बी) के लाभ के लिए निर्धारित के दावो के उचित रूप से अस्वीकार कर दिया गया है?"

विचाराधीन मूल्यांकन वर्ष 1976-77 है। निर्धारित फर्म का मामला यह था कि सुश्री शांति कुमार जैन, अशोक कुमार जैन, राज कुमार जैन और निरंजन इस फर्म के संबंधित एच. यू. एफ. के. कर्ता के रूप में उनकी क्षमता में भागीदार थे। उन्होंने अपनी व्यक्तिगत क्षमता से निर्धारित फर्म अग्रिम धनराशि दी थी। निर्धारित फर्म ने उन्हें उनकी व्यक्तिगत क्षमता किए गए, निवेश पर व्याज का भुगतान किया। यह निर्धारित फर्म का एक और मामला है कि उसने भागीदारों के दो अलग अलग खातावही बना रखे हैं। भागीदारों में से एक व्यक्ति ऋण लेनदार के रूप में और धन के स्रोतों फर्म में भागीदार के रूप में एच. यू. एफ. का एक अन्य कर्ता आकलन, के अनुसार काफी अलग हैं। निर्धारित फर्म ने दावा किया कि उन्हें दिये गये ब्याज को "व्यवसाय या पेशे के लाभ और व्याज" शीर्षक के तहत वसूल कि जाने वाली आय की गणना करते समय शामिल नहीं किया जाएगा। इस तरह के दावे को न समझते हुए, आयकर अधिकारी ने अधिनियम की धारा 40 (बी) को लागू किया और दिनांक

29.1.1978 के आदेश द्वारा मूल्यांकन पूरा किया। परिणाम यह हुआ कि ऊपर बताई गई परिस्थितियों में भागीदारों को दिया गया ब्याज, "व्यवसाय या पेशे के लाभ और व्याज" शीर्षक के तहत शामिल था।

अपीलीय सहायक आयुक्त के पास अपील करने पर, मूल्यांकन की पृष्ठी दिनांक 27.08.1980 के एक अपीलीय आदेश द्वारा की गई थी। फिर भी व्यथित, निर्धारिती फर्म ने आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण में आगे की अपील की न्यायाधिकरण मेसर्स माखन लाल हरणनारायण बनाम आयकर आयुक्त, बिहार के मामले में 1971 के कर मामला संख्या 83-84 में पटना उच्च न्यायालय के एक गैर-सूचित निर्णय पर भरोसा करते हुये आयकर अधिकारी द्वारा लिये गये इस विचार की पुष्टि की और अपीलीय सहायक आयुक्त द्वारा आयकर अधिकारी द्वारा लिये गये। अधिनियम की धारा 40 (ख) को लागू करने पर उच्च न्यायालयों के बीच विचारों के विचलन को देखते हुए, इस मुद्दे को इस अदालत में भेजा गया है।

हमने दोनों पक्षों के वकीलों को सुना है।

समान परिस्थितियों में, इस न्यायालय के पास मेसर्स बृज मोहन दास लक्ष्मण दास बनाम आयकर आयुक्त, अमृतसर, जे. टी. (1997) 1 एस. सी. 155, एक समान मुद्दे पर विचार करने का अवसर मिला था। न्यायमूर्ति जीवन रेड्डी ने कराधान कानून (संशोधन) अधिनियम, 1984 की धारा 40 में किए गए अनुवृत्ति संशोधन, को देखते हुये जिसके तहत स्पष्टीकरण (2) को अन्य बातों के साथ जोड़ा गया है, पर पीठ की ओर से बोलते हुए निम्नलिखित टिप्पणी की है:

"गजानंद पूनम चंद बनाम आयकर आयुक्त, (1984) 174 आई. टी. आर. 346, में राजस्थान उच्च न्यायालय ने एक विचार लिया है। कि उक्त स्पष्टीकरण केवल घोषणात्मक प्रकृति का है और वह, इसलिए, 1 अप्रैल, 1985 से पहले के मूल्यांकन

के लिए भी, कानून की स्थिति को समान समझा जाना चाहिए। समर्थन में इस प्रस्ताव के समर्थन में उच्च न्यायालय ने इस तथ्य पर भरोसा किया कि आम तौर पर एक स्पष्टीकरण का उद्देश्य उसे स्पष्ट करना है जो पहले से ही अधिनियमित है और कुछ नया पेश नहीं करना है उच्च अदालत ने राय दी की कइ उच्च न्यायालयों के बीच उक्त खण्ड के अर्थ ओर प्रभाव के विवाद को निपाटाने के उद्देश्य से स्पष्टीकरण संसद द्वारा डाला गया था और यह स्पष्टीकरण अधिकांश उच्च न्यायालयों द्वारा लिए गए दृष्टिकोण पर अनुमोदन की मुहर लगाता है। उच्च न्यायालय ने धारा 2 के खंड (31) में "व्यक्ति" की परिभाषा का भी उल्लेख किया है। इसने बताया कि परिभाषा से स्पष्ट रूप से पता चलता है कि एक व्यक्ति, एक एच. यू. एफ. और एक फर्म आयकर अधिनियम के प्रयोजन के लिए अलग-अलग व्यक्ति/संस्थाएं हैं। इसलिए, उच्च न्यायालय ने निष्कर्ष निकाला कि चूंकि एक व्यक्ति और एक एच. यू. एफ. अधिनियम के उद्देश्य के लिए दो अलग-अलग संस्थाएं हैं, धारा 40 के खंड (ख) का ऐसा कोई अनुप्रयोग नहीं है जहां भागीदार को उसके द्वारा उसके व्यक्तिगत क्षमता में फर्म में की गई जमा राशि पर ब्याज का भुगतान किया जाता है। जहाँ ऐसा व्यक्ति अपनी व्यक्तिगत क्षमता में नहीं बल्कि एक एच. यू. एफ. का प्रतिनिधित्व करने वाले के रूप में भागीदार है। श्री जी. सी. शर्मा, अपीलार्थी-निर्धारिती के विद्वान वकील, दृढ़ता से इस निर्णय पर निर्भर करते हैं और हमारी स्वीकृति के लिए इसकी सराहना करते हैं। विद्वान वकील यह इंगित करते हैं कि करधान कानून (संशोधन) अधिनियम, 1984 (जिसमें उपरोक्त स्पष्टीकरण 2 जोड़ा गया था), के लागू होने से पहले भी देश के अधिकांश उच्च न्यायालयों ने एक ही दृष्टिकोण अपनाया था, हालांकि कुछ उच्च न्यायालयों ने निस्संदेह इसके विपरीत दृष्टिकोण अपनाया है। देखें। श्री शर्मा का कहना है कि किसी भी दृष्टिकोण से देखने पर इस मुद्दे का जवाब निर्धारिती के पक्ष में दिया जाना चाहिए।

धारा 40 का खंड (ख) एक फर्म और उसके भागीदार के बीच संबंधों की मूल प्रकृति की मान्यता पर आधारित है। आय कर आयुक्त बनाम। चिदंबरम पिल्लई, (1977) 106 आई. टी. आर. 292 में, इस न्यायालय ने कहा:

"यहाँ पहली बात जो हमें समझनी चाहिए वह यह है कि एक फर्म एक कानूनी व्यक्ति नहीं है, भले ही उसमें व्यक्तित्व की कुछ विशेषताएं हों। साझेदारी व्यक्ति के बीच एक निश्चित संबंध है जो किसी व्यवसाय के लाभ को साझा करने में, सहमति का उत्पाद है। 'फर्म' एक समुहवाचक संज्ञा है, एक इकाई को नामित करने के लिए एक समग्र अभिव्यक्ति है, न कि एक व्यक्ति को। आय-कर कानून में, एक फर्म विशेष प्रावधानों द्वारा मूल्यांकन की एक इकाई है, लेकिन एक पूर्ण व्यक्ति नहीं है जो अगले चरण की ओर ले जाता है कि चूंकि रोजगार के अनुबंध के लिए दो अलग-अलग व्यक्तियों की आवश्यकता होती है, अर्थात् नियोक्ता और कर्मचारी, इसलिए सख्त कानून में, एक फर्म और उसके भागीदारों में से एक के बीच सेवा का अनुबंध नहीं हो सकता है। ताकि व्यवसाय के संचालन में लेने के लिए किसी भागीदार के पारिश्रमिक किसी भी समझौते को लाए गए मानव पूंजी के पुरस्कार के रूप में किए जा रहे लाभ के हिस्से के रूप में माना जाना चाहिए। साझेदारी अधिनियम की धारा 13 साझेदारी व्यवसाय के इस आधार पर ध्यान केंद्रित करता है।

इस न्यायालय ने साझेदारी के प्रभाव के कानून पर लिंडले के मार्ग पत्र को भी अनुमोदन के साथ उद्धृत किया। कानून की दृष्टि से, एक भागीदार अपने सह-भागीदारों का ऋणी या लेनदार हो सकता है लेकिन वह उसके फर्म का देनदार या लेनदार नहीं हो सकता जिसका वह स्वयं सदस्य है और न ही उसे उसकी फर्म द्वारा नियुक्त किया जा सकता है, क्योंकि एक आदमी अपना स्वयं का नियोक्ता नहीं हो

सकता है। साझेदारी अधिनियम के अध्याय III और IV में प्रावधान कर्तव्यों को पर्याप्त रूप से परिभाषित और चित्रित करता है। फर्म की तुलना में भागीदारों के दायित्व और अधिकार। सवाल अभी भी बना हुआ है कि एक व्यक्ति एक क्षमता में भागीदार कहा है, उदाहरण के लिए किसी अन्य व्यक्ति का प्रतिनिधि, क्या उसके पास फर्म की तुलना में कोई अन्य क्षमता नहीं हो सकती है? अधिक स्पष्ट करने के लिए क्या कानून की उपरोक्त स्थिति एक ऐसे व्यक्ति को प्रतिबंधित करती है, जो एच. यू. एफ. का प्रतिनिधित्व करने वाला भागीदार है, साझेदारी में अपने व्यक्तिगत धन को जमा करने से और उसपर व्याज प्राप्त करने से रोकती है? स्पष्टीकरण 2 स्पष्ट शब्दों में कहता है कि ऐसी कोई रोक नहीं है। यह एक व्यक्ति द्वारा धारण की जा सकने वाली विविध क्षमताओं के सिद्धांत की विधायी मान्यता है इसमें कोई संदेह नहीं है कि यह धारा 40 को खंड (ख) तक सीमित है। एक बार ऐसा हो जाने के बाद, हम इसे रोकने का कोई कारण नहीं देखते हैं कि विभिन्न क्षमताओं का यह सिद्धांत 1 अप्रैल, 1985 से पूर्व की अवधि के लिए मान्य या उपलब्ध नहीं है। तदनुसार, हम मानते हैं कि 1 अप्रैल, 1985 से पूर्व की अवधि के लिए भी, किसी भागीदार को भुगतान किया गया कोई भी ब्याज, जो अपने व्यक्तिगत/व्यक्तिगत निधियों की जमा राशि पर अपने एच.यू.एफ. का प्रतिनिधित्व करने वाला भागीदार है, धारा 40 की खंड(ख) के दायरे में नहीं आता है। मामले के इस दृष्टिकोण में हम गजानन पूनम चंद में राजस्थान उच्च न्यायालय द्वारा लिए गए दृष्टिकोण से सहमत हैं कि स्पष्टीकरण 2 में धारा 40 के खंड(ख) का संदर्भ घोषणात्मक प्रकृति का है। तदनुसार, हम इस अपील को स्वीकार करते हैं, उच्च न्यायालय के फैसले को रद्द करते हैं और धारा 256 के तहत संदर्भित प्रश्न, का सकारात्मक उत्तर देते हैं। यानी पक्ष में अर्थात् निर्धारिती के पक्ष में और राजस्व के विरुद्ध।

इस न्यायालय के उपरोक्त निर्णय को देखते हुए, हमें नहीं लगता कि इस प्रश्न को और अधिक स्पष्ट करने की आवश्यकता है। तदनुसार प्रश्नों का उत्तर निर्धारिती के पक्ष में और राजस्व के खिलाफ दिया गया है। खर्च के संबंध में कोई आदेश पारित नहीं होगा।

वी.एस.एस.

निर्धारिती के पक्ष में संदर्भ का उत्तर देना।

आलोक प्रकाश