डिस्ट्रिब्यूटर्स (बड़ौदा) प्राइवेट लिमिटेड

बनाम

भारत संघ और दो अन्य

(1 जुलाई, 1985)

(मुख्य न्यायमूर्ति वाई० वी० चन्द्रचूड़, न्यायमूर्ति पी० एन० भगवती, अमरेन्द्र नाथ सेन, डी० पी० मदान और एम० पी० ठक्कर)

आयकर अधिनियम, 1961 (1961 का 43)—धारा 80ड और 80कक—कटौती की संगणना—देशी कंपनी द्वारा अन्य देशी कंपनी के लाभांश के रूप में आय प्राप्त किया जाना और उस लाभांश की सम्पूर्ण रकम को कटौती के रूप में मानने का अनुरोध किया जाना—धारा 80ड की उपधारा (1) के अधीन अनुज्ञात किए जाने के लिए अपेक्षित कटौती की अधिनियम के उपबंधों के अनुसार संगणित लाभांश की रकम के प्रति निर्देश से गणना की जाएगी न कि निर्धारिती द्वारा प्राप्त लाभांश की पूरी रकम के प्रति निर्देश से—धारा 80कक ने अपने भूतलक्षी प्रवर्तन में केवल उस विधि की घोषणा की है जो 1 अप्रैल, 1978 से थी इसलिए इसकी विधिमान्यता के बारे में कोई शिकायत नहीं की जा सकती और लाभांश की सम्पूर्ण रकम कटौती के रूप में अनुज्ञात नहीं की जा सकती।

याची सं० 1 को बड़ौदा कंपनीज ऐक्ट, 1918 के अधीन 1941 में लिमिटेड कंपनी बनाया गया था और सभी सुसंगत समय पर यह एक विनिधान कंपनी का कारबार करती थी। याची सं० 2 याची सं० 1 का निदेशक और अंशधारी है। प्रश्नगत अवधि के दौरान याची सं० 1 ने विभिन्न देशी कंपनियों में उसके द्वारा धारित अंश पर लाभांश प्राप्त किया और ऐसे अंशों में विनिधान के प्रयोजनार्थ उधार लिए गए धन पर ब्याज संदत्त किया। निर्धारण वर्ष 1970-71 से लेकर 1980-81 तक अपने निर्धारण के अनुक्रम पर याची सं० 1 ने यह दावा किया कि धारा 80ड के अधीन अनुज्ञेय कटौती की संगणना करते समय उसके द्वारा देशी कंपनियों से प्राप्त लाभांश की पूरी रकम को सम्मिलित किया जाना चाहिए न कि उस लाभांश आय को सम्मिलित करते हुए जिसकी संगणना आयकर अधिनियम, 1961 के उपबंधों

के अनुसार की गई है। राजस्व विभाग ने ऐसे निर्धारणों के विरुद्ध अपीलें प्रस्तुत कीं और ये प्रस्तुत रिट याचिका के फाइल किए जाने के समय विभिन्न प्रक्रमों पर लंबित थीं। कुछ निर्धारण वर्षों के लिए निर्धारण भी आयकर अधिकारी के समक्ष लंबित थे। क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले के विनिश्चय का भूतलक्षी रूप से अध्यारोहण करने की दृष्टि से संसद् ने धारा 80कक अधिनियमित की और चूंकि इस धारा के बारे में यह माना गया था कि यह आयकर अधिनियम, 1961 में 1 अप्रैल, 1968 से जोड़ी गई है और इससे यह उपबंध किया गया था कि धारा 80ड के अधीन अनुज्ञात किए जाने के लिए अपेक्षित कटौती की संगणना निर्धारिती द्वारा देशी कंपनी से प्राप्त लाभांश की सकल रकम को सम्मिलित न करते हुए की जाएगी बल्कि उस लाभांश आय को सम्मिलित करते हुए की जाएगी जिसकी संगणना अधिनियम के उपबंधों के अनुसार की गई है अतः याची सं० 1 का देशी कंपनी से प्राप्त लाभांश की पूरी रकम के आधार पर कटौती का दावा नामंजूर किए जाने योग्य है और पिटीशनर को वह कटौती अधिनियम के उपबंधों के अनुसार संगणित की गई लाभांश आय को सम्मिलित करते हुए ही अनुज्ञात की जा सकती है। इस प्रकार धारा 80कक के जोड़े जाने का प्रभाव याची सं० 1 के कर-दायित्व में वृद्धि करना था और तद्नुसार याचियों ने धारा 80कक की सांविधानिक विधिमान्यता को चुनौती देते हुए प्रस्तुत रिट याचिका इस आधार पर फाइल की कि इससे याची सं० 1 का कर-भार भूतलक्षी रूप से बढ़ गया है जो कि पिछले लगभग बारह वर्षों की अवधि तक जाता है और इस प्रकार इसने याची सं० 1 के संविधान के अनुच्छेद 19(1)(छ) के उल्लंघन में कारबार करने के अधिकार पर अयुक्तियुक्त निर्बन्धन अधिरोपित कर दिया है। उच्चतम न्यायालय ने रिट याचिका खारिज करते हुए,

अभिनिर्धारित—निर्धारिती द्वारा प्राप्त लाभांश की पूरी रकम सकल कुल आय में सम्मिलित नहीं की जाएगी। उसमें जो कुछ सम्मिलित किया जाएगा वह केवल अधिनियम के उपबंधों के अनुसार यथा संगणित लाभांश की रकम होगी। यदि ऐसा है तो यह समझ पाना कठिन है कि कुल आय की संगणना करने के प्रयोजनार्थ सकल कुल आय में से लाभांश की पूरी रकम में से कोई कटौती किए जाने की क्या आवश्यकता है। सकल कुल आय में से कुल आय की संगणना करने के लिए केवल अधिनियम के उपबंधों के अनुसार संगणित लाभांश की रकम से ही कटौती की जा सकती है जो कि सकल कुल आय का भाग होगी। अतः यह बात स्पष्ट है कि धारा 99 की उपधारा (1) के खंड (i)

और धारा 95क का कुछ भी निर्वचन किया गया हो जिसकी शुद्धता न्यायालय के समक्ष विवाद्य नहीं है, जहां तक कि धारा 80ड की उपधारा (1) का संबंध है उस उपबंध के अधीन अनुज्ञात किए जाने के लिए अपेक्षित कटौती की अधिनियम के उपबंधों के अनुसार संगणित लाभांश की रकम के प्रति निर्देश से गणना की जाएगी और जो सकल कुल आय का भाग है न कि निर्धारिती द्वारा प्राप्त लाभांश की पूरी रकम के प्रति निर्देश से। (पैरा 17)

धारा 80ड की उपधारा (1) के अर्थान्वयन के बारे में उच्चतम न्यायालय जो दृष्टिकोण अपना रहा है उसका कैम्बे इलैक्ट्रिक सप्लाई इंडस्ट्रियल कंपनी लिमिटेड **बनाम** आयकर आयुक्त वाले मामले में उच्चतम न्यायालय की न्यायपीठ के विनिश्चय से भी समर्थन होता है। यह विनिश्चय न्यायालय द्वारा 11 अप्रैल, 1968 को, क्लाथ ट्रेडर्स वाले विनिश्चय के कम से कम एक वर्ष पूर्व दिया गया था, किन्तु दुर्भाग्यवश इसे जब क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले में बहस चल रही थी न्यायालय के ध्यान में नहीं लाया गया था क्योंकि न्यायालय को इस बाबत कोई संदेह नहीं है कि यदि इसे उद्धृत किया गया होता तो न्यायालय ने क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले के निर्णय में इसे निश्चित रूप से निर्दिष्ट किया होता। कैम्बे इलैक्ट्रिक सप्लाई कंपनी वाले मामले में इस न्यायालय के समक्ष जो धारा विचारार्थ थी वह निस्संदेह रूप से एक भिन्न धारा थी अर्थात् धारा 80ङ, किन्तु न्यायालय ने धारा 80ड की उपधारा (1) का एक विशेष निर्वचन करने में जिस बात को महत्व दिया, वही बात धारा 80ड की उपधारा (1) के निर्वचन को भी समान रूप से लागू होती है। (पैरा 18)

क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले का विनिश्चय गलत है क्योंकि इसमें एक बहुत महत्वपूर्ण तथ्य को ध्यान में नहीं लाया गया है अर्थात् धारा 80ड की उपधारा (1) के अधीन की जाने वाली कटौती सकल कुल आय में से नहीं की जानी है बल्कि "लाभांश के रूप में ऐसी आय" में से की जानी है। एक अन्य परिस्थिति भी है जिसके कारण हमारे लिए क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले के विनिश्चय पर पुनर्विचार करना और पुनरीक्षण करना आवश्यक है और वह कैम्बे इलैक्ट्रिक सप्लाई कंपनी वाले मामले का विनिश्चय है। क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले का विनिश्चय कैम्बे इलैक्ट्रिक सप्लाई कंपनी वाले मामले के विनिश्चय से असंगत है। दोनों विनिश्चय एक साथ नहीं चल सकते। यदि एक सही है तो तार्किक रूप से दूसरा अवश्य ही गलत होगा और विलो .त:। अत: इन दो विनिश्चयों के बीच विरोध का समाधान करना और विधि का सामंजस्य करना आवश्यक है और इस कारण क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले के

1985(7) eILR(PAT) SC 49

विनिश्चय की शुद्धता की जांच करने की आवश्यकता है। इस कारणवश ही न्यायालय ने क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले के विनिश्चय पर पुर्नविचार और उसका पुनरीक्षण किया है और ऐसे पुर्नविचार और पुनरीक्षण के पश्चात् ही इस निष्कर्ष पर पहुंचे हैं कि क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले का विनिश्चय गलत है और उसे उलट दिया जाना चाहिए। इस दृष्टिकोण के आधार पर यह बात प्रकट है कि धारा 80कक के भूतलक्षी प्रवर्तन की सांविधानिक विधिमान्यता के प्रश्न पर विचार करना अनावश्यक हो जाता है। धारा 80कक, भूतलक्षी रूप से प्रवर्तित होने में, मात्र रूप में उस विधि की घोषणा करती है जैसी कि 1 अप्रैल, 1968 से थी और इसके विरुद्ध विधिमान्य रूप से कोई शिकायत नहीं की जा सकती है। (पैरा 19, 20)

उलट दिया गया निर्णय

		पैरा
[1979]	118 आई० टी० आर० 243 : **क्लाथ ट्रेडर्स लिमिटेड बनाम अपर आयकर आयुक्त.**	1, 2, 3, 4, 22

अवलंबित निर्णय

	ए० एम० वाई० पृष्ठ 18 : **पीयर्स बनाम डेलामीटर**	2

अनुमोदित निर्णय

[1974]	97 आई० टी० आर० 140 : **अपर आयकर आयुक्त बनाम क्लाथ ट्रेडर्स प्राइवेट लिमिटेड.**	12

निर्दिष्ट निर्णय

[1979]	[1979] 2 उम० नि० प० 476=[1978] 113 आई० टी० आर० 84 : **कैम्बे इलैक्ट्रिक सप्लाई इंडस्ट्रियल कंपनी लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त ;**	18, 22
[1975]	101 आई० टी० आर० 589 : **मद्रास आटो सर्विस बनाम आयकर अधिकारी ;**	7
[1975]	99 आई० टी० आर० 243 : **आयकर आयुक्त बनाम मद्रास मोटर एंड जनरल इंश्योरेंस कंपनी ;**	7

1985(7) eILR(PAT) SC 49

[1971] 80 आई० टी० आर० 72 :
आयकर आयुक्त बनाम दरभंगा मार्केटिंग कंपनी लिमिटेड; 7

[1968] 67 आई० टी० आर० 437 :
आयकर आयुक्त बनाम इंडस्ट्रियल इनवेस्टमेंट ट्रस्ट कंपनी लिमिटेड; 4

[1966] 59 आई० टी० आर० 763 :
आयकर आयुक्त बनाम साउथ इंडियन बैंक; 5

[1963] 90 आई० टी० आर० 348 :
आयकर आयुक्त बनाम न्यू ग्रेट इंश्योरेंस कंपनी लिमिटेड; 7

[1960] 1960 ए० सी० 459 :
ओस्टाइम बनाम आस्ट्रेलियन म्यूचअल प्रोविडेंट सोसाइटी; 19

333 यू० एस० 611 :
मेसासूसेट बनाम यूनाइटेड स्टेट्स. 19

आरंभिक अधिकारिता : 1981 की रिट याचिका सं० 2043.

भारत के संविधान के अनुच्छेद 32 के अधीन की गई याचिका।

याचियों की ओर से सर्वश्री के० एच० काजी और एम० एन० श्रॉफ

प्रत्यर्थियों की ओर से सर्वश्री के० परसरन महान्यायवादी और के० एस० गुरुमूर्ति

न्यायालय का निर्णय न्यायमूर्ति पी० एन० भगवती ने दिया।

न्यायमूर्ति भगवती—

इस रिट याचिका में आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 80ङ के अर्थान्वयन का रोचक प्रश्न उठाया गया है। ऐसा प्रतीत होता है कि यह प्रश्न **क्लाथ ट्रेडर्स लिमिटेड बनाम अपर आयकर आयुक्त**[1] वाले मामले में इस न्यायालय के विनिश्चय द्वारा निर्धारिती के पक्ष में विनिश्चित कर दिया गया

[1] 118 आई० टी० आर० 243.

 1985(7) eILR(PAT) SC 49

था किन्तु उस मामले में जो दृष्टिकोण अपनाया गया था उसकी शुद्धता को प्रस्तुत रिट पिटीशन में चुनौती दी गई है। चूंकि क्लाथ ट्रेडर्स वाले पूर्वोक्त मामले का विनिश्चय तीन न्यायाधीशों की न्यायपीठ द्वारा किया गया था। अतः यह प्रकट है कि इसकी विधिमान्यता के बारे में पांच न्यायाधीशों से गठित इस न्यायपीठ के समक्ष संयाचना की जा सकती है। यदि यह न्यायपीठ भी धारा 80ड के अर्थान्वयन के बारे में वही दृष्टिकोण अपनाती है जैसा कि क्लाथ ट्रेडर्स वाले पूर्वोक्त मामले में अपनाया गया था तो धारा 80कक की, जिसे आयकर अधिनियम, 1961 में वित्त अधिनियम, 1980 (1980 का 2) की धारा 12 द्वारा जोड़ा गया था, सांविधानिक विधिमान्यता के प्रश्न पर विचार करना आवश्यक हो जाएगा। धारा 80कक इस दृष्टिकोण से जोड़ी गई थी जिससे कि क्लाथ ट्रेडर्स वाले पूर्वोक्त मामले में इस न्यायालय ने धारा 80ड का जो अर्थान्वयन किया है उसका भूतलक्षी रूप से अध्यारोहण किया जा सके। यदि, इसके प्रतिकूल यह न्यायपीठ क्लाथ ट्रेडर्स वाले पूर्वोक्त मामले में अपनाए गए दृष्टिकोण से असहमत रहती है और यह अभिनिर्धारित करती है कि धारा 80कक के जोड़े जाने से पहले धारा 80ड का उसकी परिभाषा के आधार पर सही निर्वचन किए जाने पर वास्तव में वही अभिप्रेत था जो धारा 80कक ने इसके अर्थ के बारे में भूतलक्षी रूप से घोषित किया है, तो धारा 80कक की सांविधानिक विधिमान्यता का कोई प्रश्न ही उत्पन्न नहीं होगा क्योंकि उस दशा में धारा 80कक केवल उस विधि की घोषणा करने वाली रह जाएगी जैसी (विधि) सदैव रही है और यह भूतलक्षी प्रभाव से कर का कोई नया भार अधिरोपित नहीं करेगी। अतः पहला प्रश्न, जिस पर हमें विचार करना चाहिए, यह है कि धारा 80ड का सही अर्थान्वयन, किसी पश्चात्वर्ती विधायी निर्वचन की सहायता के बिना क्या है जो कि धारा 80कक के अधिनियमन द्वारा इस पर थोप दिया गया है। क्या हम क्लाथ ट्रेडर्स वाले पूर्वोक्त मामले में अपनाए गए दृष्टिकोण की पुष्टि करते हैं अथवा इससे विसम्मति प्रकट करते हैं।

2. हमने इस प्रश्न पर बहुत ही गंभीरतापूर्व विचार किया है क्योंकि हममें से एक अर्थात् न्यायाधिपति पी० एन० भगवती क्लाथ ट्रेडर्स वाले पूर्वोक्त मामले के विनिश्चय करने वाली न्यायपीठ के एक सदस्य थे। किंतु बहुत-सी विचारणाओं को ध्यान में रखते हुए, जिनका हम विस्तार से तब उल्लेख करेंगे जब हम पक्षकारों की ओर से दिये गये तर्कों की परीक्षा करेंगे, हम इस निष्कर्ष पर पहुंचने के लिए विवश हैं कि क्लाथ ट्रेडर्स वाले पूर्वोक्त मामले के बारे में यह समझा जाना चाहिए कि वह गलत तौर पर

विनिश्चित किया गया था। धारा 80ड के अर्थान्वयन के बारे में उस मामले में जो दृष्टिकोण अपनाया गया था उसके बारे में यह अभिनिर्धारित किया जाना चाहिए कि वह भ्रामक है और उसे सुधारा जाना चाहिए। किसी गलती को सदा के लिए चलते रहने देना कोई बुद्धिमानी नहीं है। इसका सुधार करना न्यायिक प्रज्ञा की विवशता है। ऐसा करने में हमें **पीयर्स** बनाम **डेलामीटर**[1] वाले मामले में जस्टिस ब्रानसन के बुद्धिमत्तापूर्ण और प्रेरक शब्दों से सहायता और शक्ति मिलती है: "एक न्यायाधीश को इतना बुद्धिमान होना चाहिए कि वह यह कह सके कि वह गलती कर सकता है और इसलिए हमेशा ही उसे सीखने के लिए तैयार रहना चाहिए: वह इतना महान और ईमानदार होना चाहिए कि राय के बारे में निरे गर्व की भावना का त्याग कर सके और सत्य का अनुसरण कर सके चाहे वह उसे कहीं ले जाए और इतना साहसी होना चाहिए कि वह अपनी गलती अभिस्वीकृत कर सके।"

3. हम अपने विवेचन का आरम्भ धारा 80ड में अधिनियमित उपबंध के विधायी इतिहास का हवाला देते हुए कर सकते हैं किंतु ऐसा करने से पूर्व तथ्यों का संक्षिप्त कथन उस पृष्ठभूमि की जानकारी देने में सहायक होगा जिससे धारा 80ड के अर्थान्वयन का प्रश्न विचारार्थ उद्भूत हुआ है। याची सं० 1 को बड़ौदा कम्पनीज ऐक्ट, 1918 के अधीन 10 नवम्बर, 1941 को लिमिटेड कम्पनी बनाया गया था और सभी सुसंगत समय पर यह एक विनिधान कम्पनी का कारबार करती थी। याची सं० 2 याची सं० 1 का निदेशक और अंशधारी है। उस तात्विक अवधि के दौरान, जिससे इस पिटीशन में हमारा सरोकार है, पिटीशनर सं० 1 ने विभिन्न देशी कम्पनियों में उसके द्वारा धारित अंश पर लाभांश प्राप्त किया और ऐसे अंशों में विनिधान के प्रयोजनार्थ उधार लिये गये धन पर ब्याज संदत्त किया। निर्धारण वर्ष 1970-71 से लेकर 1980-81 तक अपने निर्धारण के अनुक्रम पर याची सं० 1 ने यह दावा किया कि धारा 80ड के अधीन अनुज्ञेय कटौती की संगणना करते समय याची सं० 1 द्वारा देशी कम्पनियों से प्राप्त लाभांश की पूरी रकम को सम्मिलित किया जाना चाहिए न कि उस लाभांश आय को सम्मिलित करते हुए जिसकी संगणना आयकर अधिनियम, 1961 के उपबंधों के अनुसार की गई है। यह दावा सफल हो सकता था यदि क्लाथ ट्रेडर्स वाले पूर्वोक्त मामले में धारा 80ड के अर्थान्वयन के बारे में अपनाया गया दृष्टिकोण सही होता और पिटीशनर सं० 1 के कुछ

[1] ए० एम० वाई० पृष्ठ 18.

निर्धारण वास्तव में इस आधार पर पूरे किये गये थे कि यह दावा न्यायोचित है। राजस्व विभाग ने ऐसे निर्धारणों के विरुद्ध अपीलें प्रस्तुत कीं और ये प्रस्तुत रिट पिटीशन के फाइल किए जाने के समय विभिन्न प्रक्रमों पर लंबित थीं। कुछ निर्धारण वर्षों के लिए निर्धारण भी आयकर अधिकारी के समक्ष लंबित थे। जब तक क्लाथ ट्रेडर्स वाले पूर्वोक्त मामले का विनिश्चय किसी सांविधानिक रूप से विधिमान्य विधायी संशोधन द्वारा अप्रभावी रहता है, पिटीशन सं० 1 अपीलों में और साथ ही उन मूल निर्धारणों में सफल हो सकता था जो कि विभिन्न प्राधिकारियों के समक्ष विचारार्थ लंबित थे। किंतु क्लाथ ट्रेडर्स वाले पूर्वोक्त मामले के विनिश्चय का भूतलक्षी रूप से अध्यारोहण करने की दृष्टि से संसद् ने धारा 80कक अधिनियमित की और चूंकि इस धारा के बारे में यह माना गया था कि यह आयकर अधिनियम। 1961 में पहली अप्रैल, 1968 से जोड़ी गई है और इसमें यह उपबंध किया गया था कि धारा 80ड के अधीन अनुज्ञात किये जाने के लिए अपेक्षित कटौती की संगणना निर्धारिती द्वारा देशी कम्पनी से प्राप्त लाभांश की सकल रकम को सम्मिलित न करते हुए की जायेगी बल्कि उस लाभांश आय को सम्मिलित करते हुए की जायेगी जिसकी संगणना अधिनियम के उपबंधों के अनुसार की गई है। अतः याची सं० 1 का देशी कम्पनी से प्राप्त लाभांश की पूरी रकम के आधार पर कटौती का दावा नामंजूर किये जाने योग्य है और याची को वह कटौती अधिनियम के उपबंधों के अनुसार संगणित की गई लाभांश आय को सम्मिलित करते हुए ही अनुज्ञात की जा सकती है। इस प्रकार धारा 80कक के जोड़े जाने का प्रभाव याची सं० 1 के कर-दायित्व में वृद्धि करना था और तद्नुसार याचियों ने धारा 80कक की सांविधानिक विधिमान्यता को चुनौती देते हुए प्रस्तुत रिट याचिका पिटीशन इस आधार पर फाइल की कि इससे याची सं० 1 का कर-भार भूतलक्षी रूप से बढ़ गया है जो कि पिछले लगभग बारह वर्षों की अवधि तक जाता है और इस प्रकार इसने याची सं० 1 के संविधान के अनुच्छेद 19(1)(छ) के उल्लंघन में कारबार करने के अधिकार पर अयुक्तियुक्त निर्बंधन अधिरोपित कर दिया है।

4. हम प्रथमतः धारा 80ड के अधिनियमन से पूर्ववर्ती विधायी इतिहास को वर्णित कर दें क्योंकि क्लाथ ट्रेडर्स वाले पूर्वोक्त मामले के विनिश्चय में और साथ ही प्रस्तुत रिट याचिका में बहस के दौरान इस इतिहास का पर्याप्त अवलम्ब लिया गया है। अंतरनिर्गमीय लाभांश की बाबत अधिकर से छूट देने का सबसे पहला उपबंध 9 दिसम्बर, 1935 में

सपरिषद् गवर्नर जनरल द्वारा जारी की गई एक अधिसूचना में किया गया था और इसमें यह उपबंध था कि—

> "सपरिषद् गवर्नर जनरल निम्नलिखित आय को अधिकर से छूट देते हैं—(i) किसी विनिधान न्यास कम्पनी की ऐसी आय जो ऐसे लाभांश से व्युत्पन्न है जो किसी अन्य कम्पनी द्वारा दिये जाएं जिसने उस लाभ की बाबत अधिकर का भुगतान कर दिया है अथवा करेगी जिसमें से लाभांश का संदाय किया गया है...।"

यह उपबंध **आयकर आयुक्त** बनाम **इण्डस्ट्रियल इनवेस्टमेंट ट्रस्ट कम्पनी लिमिटेड**[1] वाले मामले में मुम्बई उच्च न्यायालय की खण्ड न्यायपीठ के समक्ष विचारार्थ था और प्रश्न यह था कि अधिकर से छूट प्राप्त लाभांश आय में किसी विनिधान न्यास कम्पनी द्वारा लाभांश के रूप में प्राप्त समस्त आय है अथवा अधिनियम के उपबंधों के अनुसार यथासंगणित लाभांश आय अर्थात् इसे अपर्वजित करने में उपगत व्ययों की कटौती करने के पश्चात्। मुम्बई उच्च न्यायालय ने यह अभिनिर्धारित किया कि "अधिसूचना के अधीन जिस लाभांश आय को छूट दी गई थी वह ऐसी लाभांश आय होगी जो निर्धारिती द्वारा प्राप्त की जाती है और उक्त आय में से इसके आगे और कोई रकम कम नहीं की जायेगी" क्योंकि "अधिसूचना के बारे में यह मानना होगा कि स्वत:पूर्ण है और ऐक्ट के किसी अन्य उपबंध द्वारा नियंत्रित नहीं है" और अधिसूचना में 'आय' शब्द का "कुल आय के रूप में अर्थान्वयन करने के लिए अथवा उक्त अधिसूचना में विनिर्दिष्ट लाभांश आय को इस रूप में विशेषित करने के लिए कि वह अधिनियम की धारा 12 के अधीन संगणित लाभांश आय है, कोई औचित्य नहीं है।" इस प्रकार यह अभिनिर्धारित किया गया था कि किसी विनिधान न्यास कम्पनी द्वारा प्राप्त लाभांश की समस्त रकम को अधिकर से छूट प्राप्त होगी न कि लाभांश की ऐसी रकम जिसमें से इसे उपार्जित करने में उपगत व्ययों को कम कर दिया गया हो। यह बात ध्यान देने योग्य है और इस पहलू पर मुम्बई उच्च न्यायालय ने जोर दिया था कि अधिसूचना के अधीन अधिकर से जिसे छूट दी गई है वह "किसी विनिधान न्यास कम्पनी की इतनी आय है जितनी किसी अन्य कम्पनी द्वारा संदत्त लाभांश से व्युत्पन्न होती है" और अधिसूचना में 'कुल आय के बारे में कोई निर्देश नहीं है और न ही अधिसूचना में ऐसा कोई संकेत दिया गया है कि लाभांश से व्युत्पन्न आय जिसे अधिकर से, जिसके बारे में यह चाहा गया था कि उसे अधिकर से छूट दी जाएं वह

---

[1] [1968] 67 आई० टी० आर० 437.

कुल आय के भागस्वरूप लाभांश आय थी और यही कारण है कि मुम्बई उच्च न्यायालय इस निष्कर्ष पर पहुंचा कि अधिसूचना के अधीन छूट प्राप्त लाभांश आय वह समस्त आय थी जो निर्धारिती द्वारा लाभांश के रूप में प्राप्त की गई थी न कि वह लाभांश आय जिसकी संगणना अधिनियम के उपबंधों के अनुसार की गई थी।

5. मुम्बई उच्च न्यायालय ने इण्डस्ट्रियल इनवैस्टमैंट ट्रस्ट कम्पनी वाले मामले में यह दृष्टिकोण अपनाने के लिए **आयकर आयुक्त** बनाम **साउथ इण्डियन बैंक**[1] वाले मामले में इस न्यायालय के विनिश्चय से मार्गदर्शन प्राप्त किया था। चूंकि साउथ इंडियन बैंक वाले पूर्वोक्त मामले में दिया गया विनिश्चय संबंधित उपबंध की बाबत क्लाथ ट्रेडर्स वाले पूर्वोक्त मामले में के विनिश्चय से पूर्व इस न्यायालय का एकमात्र विनिश्चय है अत: इसके प्रति कुछ विस्तार से निर्देश करना आवश्यक है ताकि यह सुनिश्चित किया जा सके कि क्या वास्तव में यह उस निष्कर्ष का समर्थन करता है जिस पर न्यायालय क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले में पहुंचा था। साउथ इंडियन बैंक वाले मामले में जो प्रश्न उद्‌भूत हुआ वह इंडियन इनकम टैक्स ऐक्ट, 1922 की धारा 60ए के अधीन केन्द्रीय सरकार द्वारा जारी की गई अधिसूचना के सही निर्वचन के बारे में था। कालक्रमानुसार यह अधिसूचना उस अधिसूचना के पश्चात् की थी जिस पर मुम्बई उच्च न्यायालय ने इंडस्ट्रियल इनवैस्टमैंट ट्रस्ट कम्पनी वाले मामले में विचार किया था किंतु यह साउथ इंडियन बैंक वाले पूर्वोक्त मामले में इसके पूर्व इस न्यायालय के समक्ष विचारार्थ प्रस्तुत हुई थी। यह अधिसूचना निम्नलिखित रूप में थी—

> "निर्धारिती द्वारा त्रावणकोर की भूतपूर्व सरकार अथवा कोचीन की भूतपूर्व सरकार द्वारा जारी किये गये निम्नलिखित आयकर मुक्त ऋणों पर प्राप्त ब्याज पर कोई आयकर संदेय नहीं होगा परन्तु यह कि ऐसा ब्याज त्रावणकोर कोचीन राज्य क्षेत्र के भीतर प्राप्त किया गया है और वह कराधेय राज्य क्षेत्रों के किसी ऐसे अन्य भाग में नहीं लाया गया है जिसे उक्त अधिनियम लागू होता है। किंतु ऐसा ब्याज इंडियन इन्कम टैक्स ऐक्ट, 1922 की धारा 16 के प्रयोजनार्थ निर्धारिती की कुल आय में सम्मिलित किया जायेगा।"

राजस्व विभाग ने यह दलील ... अधीन आय-कर से

---

1 [1966] 59 आई० टी० आर० 763.

जो छूट दी गई है वह प्रतिभूतियों पर प्राप्त होने वाले ब्याज की बाबत थी और उसमें से उसे अर्जित करने के लिए उपगत व्ययों को कम किया जाना था और न कि ब्याज की समस्त रकम की बाबत क्योंकि ब्याज की केवल वह रकम जो पुराने ऐक्ट की धारा 8 के अनुसार संगणना करने के पश्चात् आई थी, कुल आय में सम्मिलित किये जाने योग्य थी और वह कर के दायित्वाधीन थी और इसलिए कर से छूट केवल ऐसी रकम की बाबत ही हो सकती थी। न्यायालय ने इस दलील को अस्वीकार कर दिया। न्या० सुब्बाराव ने (पृष्ठ 766) पर यह मत व्यक्त किया—

> "...इस अधिसूचना में इन्कम टैक्स की धारा 8 के उपबंध के प्रति बिल्कुल कोई निर्देश नहीं किया गया है। यह किसी निर्धारिती को उसमें वर्णित आयकर मुक्त ऋणों पर प्राप्त होने वाले ब्याज की बाबत आयकर से पूरी छूट देती है। यह ऐसी छूट दो शर्तों के अधीन देती है अर्थात् (i) यह कि वह ब्याज त्रावणकोर कोचीन राज्य के राज्यक्षेत्र के भीतर प्राप्त किया गया है, और (ii) यह कि यह कराधेय राज्यक्षेत्र के किसी अन्य भाग में नहीं लाया गया है। यह इन्कम टैक्स ऐक्ट की धारा 16 के प्रयोजनार्थ निर्धारिती की कुल आय में उक्त छूट प्राप्त ब्याज को सम्मिलित करती है। संक्षेप में यों कह सकते हैं कि यह अधिसूचना स्वतः पूर्ण है, इसमें विनिर्दिष्ट शर्तों के अधीन रहते हुए एक विशेष वर्ग की आय पर निर्धारिती द्वारा संदेय आयकर से छूट देने का उपबंध किया गया है। अतः इन्कम टैक्स ऐक्ट की धारा 8 के प्रति निर्देश से अधिसूचना के उपबंध को नियंत्रित करने की कोई गुंजाइश नहीं है। 'आयकर मुक्त ऋण पर प्राप्त होने वाला ब्याज' अभिव्यक्ति स्पष्ट और असंदिग्ध है। यद्यपि वह कालक्रम, जिससे यह छूट शुरु हुई थी, वह है जब इसे त्रावणकोर कोचीन राज्य के राज्यक्षेत्र के भीतर प्राप्त किया जाता है, जिसे छूट दी गई है वह प्राप्त होने वाला ब्याज है। 'प्राप्त होने वाला ब्याज' से केवल ब्याज की वह रकम अभिप्रेत हो सकती है जिसकी संगणना प्रतिभूतियों के निबंधनों के अनुसार की गई है। प्रकटतः इससे प्राप्त होने वाला ऐसा ब्याज नहीं अभिप्रेत हो सकता जिसमें से इसे प्राप्त करने के लिए खर्च की गई रकम कम कर दी जाए।"

यह ध्यान देने योग्य है कि न्यायालय के निर्णय का समस्त आधार यह था कि वह अधिसूचना स्वतः पूर्ण थी और इसने 'कुल आय' के अथवा 'इन्कम टैक्स ऐक्ट की धारा 8 के उपबंधों के प्रति' बिल्कुल कोई निर्देश किये बिना कतिपय

आयकर मुक्त ऋण के प्रवर्गों पर प्राप्त होने वाले ब्याज की बाबत आयकर से छूट दी। यही कारण है कि निर्णय में यह कहा गया था कि इन्कम टैक्स की धारा 8 के प्रति निर्देश से अधिसूचना के उपबंधों को नियंत्रित करने की गुंजाइश नहीं थी और इसने यह अभिनिर्धारित किया कि अधिसूचना के अधीन आयकर से जिसे छूट दी गई थी वह 'प्राप्त होने वाला ब्याज' था अर्थात् "ब्याज की वह रकम जिसकी संगणना प्रतिभूतियों के निबंधनों के अनुसार उसे प्राप्त करने में खर्च की गई रकम की कटौती किये बिना की गई थी।" अधिसूचना में यह उपदर्शित करने वाली कोई बात नहीं थी कि जिस पर छूट चाही गई थी वह ब्याज की ऐसी रकम थी जो 'कुल आय' में सम्मिलित थी।

6. उसके पश्चात् फाइनेन्स ऐक्ट, 1953 द्वारा इण्डियन इन्कम टैक्स ऐक्ट, 1922 में धारा 56(ए) के रूप में एक वैसा ही उपबंध जोड़ा गया था जिसके द्वारा अंतरनिर्गमीय लाभांशों के कतिपय विनिर्दिष्ट प्रवर्गों की बाबत अधिकर से छूट दी गई थी। किन्तु इस उपबंध के प्रति विस्तार से निर्दिष्ट करना आवश्यक नहीं है क्योंकि ऐसा कोई विनिश्चित मामला नहीं है जिसमें इस उपबंध पर विचार किया गया हो अथवा इसकी बाबत कोई राय अभिव्यक्त की गई हो।

7. जब इण्डियन इन्कम टैक्स ऐक्ट, 1922 निरसित किया गया और आयकर अधिनियम, 1961, 1 अप्रैल, 1962 से अधिनियमित किया गया था तो नये अधिनियम में धारा 99 उपधारा (1) जोड़ी गई थी जिसके द्वारा आय के कतिपय प्रवर्गों को अधिकर से छूट दी गई थी और उनमें से एक ऐसा प्रवर्ग वह है जिसे खण्ड (iv) में उपवर्णित किया गया है। धारा 99 की उपधारा (1) का खण्ड (iv) इस प्रकार है—

> *"99(1) निर्धारिती द्वारा निम्नलिखित रकमों की बाबत जो उसकी कुल आय में सम्मिलित हैं अधिकर का संदाय नहीं किया जायेगा.........
>
> (iv) यदि निर्धारिती एक कम्पनी है, इसके द्वारा भारतीय

*अंग्रेजी में यह इस प्रकार है—

> "99. (1) Super-tax shall not be payable by an assessee in respect of the following amounts which are included in his total income......
>
> (iv) if the assessee is a company, any dividend

कम्पनी से प्राप्त कोई लाभांश, जो पांचवीं अनुसूची के उपबंधों के अध्यधीन होगा।"

यह उपबंध पहली मार्च, 1965 तक फाइनैंस ऐक्ट, 1964 द्वारा किये गये कुछ अमहत्वपूर्ण संशोधन के अध्यधीन रहते हुए, प्रवृत्त बना रहा। यह उपबंध क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले में विनिश्चय के पूर्व इस न्यायालय के समक्ष किसी समय निर्वचन के लिए विचारार्थ नहीं आया किन्तु कुछ उच्च न्यायालयों ने इस पर अवश्य ही विचार किया था। इस उपबंध के निर्वचन के बारे में **आयकर आयुक्त** बनाम **न्यू ग्रेट इन्श्योरेंस कम्पनी लिमिटेड**[1] वाले मामले में मुम्बई उच्च न्यायालय के समक्ष जो प्रश्न उद्भूत हुआ यह था कि क्या इस उपबंध के अधीन दी गई छूट निर्धारिती द्वारा भारतीय कम्पनी से प्राप्त लाभांश की समस्त रकम के बारे में थी अथवा यह उस आय तक ही सीमित थी जिसकी संगणना ऐक्ट के उपबंधों के अनुसार की गई थी और वह 'कुल आय' का भाग थी। मुम्बई उच्च न्यायालय ने निर्धारिती की दलील को स्वीकार करते हुए यह अभिनिर्धारित किया कि धारा 99 की उपधारा (1) के खण्ड (iv) के सहजवाचन पर यह बात स्पष्ट है कि अधिकर से छूट "इसके द्वारा किसी भारतीय कम्पनी से प्राप्त किसी लाभांश" की बाबत दी गई थी और इन अंतिम शब्दों के सहज व्याकरणिक अर्थान्वियन के आधार पर उनसे केवल एक ही बात अभिप्रेत हो सकती है अर्थात् निर्धारिती द्वारा भारतीय कम्पनी से प्राप्त लाभांश की समस्त रकम और उससे अलग कुछ नहीं। मुम्बई उच्च न्यायालय ने 'लाभांश' शब्द के अव्यवहित पश्चात् आने वाले 'प्राप्त' शब्द पर जोर दिया है और यह मत व्यक्त किया है कि इस शब्द के प्रयोग से भी यह पता चलता है कि जो छूट दी गई थी वह प्राप्त लाभांश के बारे में थी न कि प्राप्त ऐसा लाभांश जिसमें से व्ययों को घटा दिया गया हो। मुम्बई उच्च न्यायालय ने यह बताया कि धारा 99 की उपधारा (1) के आरंभिक भाग में "वे रकमें जो उसकी कुल आय में सम्मिलित हैं" शब्दों का कोई परिसीमित करने वाला प्रभाव नहीं है बल्कि उनका प्रयोग उस उपधारा के खण्ड (i) से (v) में उपवर्णित आय की विभिन्न मदों को वर्णित करने का एक सहज ढंग ही है। खण्ड (i) से (v) में आय की उन विभिन्न मदों को निर्दिष्ट किया गया है जिनकी बाबत धारा 99 की उपधारा (1) के

---

received by it from an Indian company, subject to the provisions contained in the Fifth Schedule."

---

[1] [1963] 90 आई० टी० आर० 348.

1985(7) eILR(PAT) SC 49

अधीन अधिकर से छूट चाही गई थी और केवल तभी जब आय की इन मदों से निर्धारिती की कुल आय में सम्मिलित किया गया होता तो अधिकर से छूट का प्रश्न उत्पन्न हुआ होता और इसलिए विधानमंडल ने "वे रक जो उसकी कुल आय में सम्मिलित हैं" धारा 99 की उपधारा (1) के आरंभिक भाग में आने वाले साधारण शब्द बहुप्रयोजन सूत्र के रूप में प्रयुक्त किये जिनके अंतर्गत विभिन्न मदें आ सकें। मुम्बई उच्च न्यायालय के अनुसार ये शब्द आय की उन मदों को वर्णित करते हैं जो कुल आय की संगणना करने में सम्मिलित की गई हैं और इनसे विभिन्न मदों की इन रकमों की मात्रा इंगित नहीं होती है जो ऐसी संगणना करने में सम्मिलित की गई हैं और इसलिए उनका प्रभाव "इसके द्वारा भारतीय कम्पनी से प्राप्त किसी लाभांश" शब्दों के सहज नैसर्गिक अर्थ को कम करना नहीं था जो आय की उस मात्रा का निरूपण करता है जिसकी बाबत धारा के अधीन अधिकर से छूट दी गई है। यह उल्लेखनीय है कि **आयकर आयुक्त** बनाम **दरभंगा मार्केटिंग कम्पनी लिमिटेड**[1] वाले मामले में कलकत्ता उच्च न्यायालय ने धारा 99 की उपधारा (1) के खण्ड (4) के अर्थान्वियन के बारे में वही दृष्टिकोण अपनाया था और कलकत्ता उच्च न्यायालय के इस विनिश्चय को मुम्बई उच्च न्यायालय ने न्यू ग्रेट इंश्योरेंस कम्पनी वाले पूर्वोक्त मामले में सानुमोदन उद्धृत किया था। **आयकर आयुक्त** बनाम **मद्रास मोटर एण्ड जनरल इंश्योरेंस कम्पनी**[2] वाले मामले में मद्रास उच्च न्यायालय ने भी वही दृष्टिकोण अपनाया था और **मद्रास आटो सर्विस** बनाम **आयकर अधिकारी**[3] वाले मामले में उसी उच्च न्यायालय के एक पश्चात्वर्ती विनिश्चय में इसका अनुमोदन किया गया था। इस प्रकार यह देखने में आयेगा कि धारा 99 की उपधारा (1) के खंड (iv) के अर्थान्वियन के बारे में तीन उच्च न्यायालयों अर्थात् मुम्बई, कलकत्ता और मद्रास ने यह दृष्टिकोण अपनाया कि निर्धारिती द्वारा भारतीय कम्पनी से प्राप्त लाभांश की समस्त रकम को अधिकर से छूट प्राप्त है और वह छूट उस लाभांश आय तक सीमित नहीं है जिसकी संगणना ऐक्ट के उपबंधों के अनुसार की गई है और जो 'कुल आय' का भाग है।

8. तीन उच्च न्यायालयों द्वारा अपनाये गये इस दृष्टिकोण का पिटीशनरों ने अपनी ओर से धारा 80ड के अर्थान्वियन के समर्थन में सशक्त

[1] [1971] 80 आई० टी० आर० 72.

[2] [1975] 99 आई० टी० आर० 243.

[3] [1975] 101 आई० टी० आर० 589.

1985(7) eILR(PAT) SC 49

रूप से अवलंब लिया है और वास्तव में क्लाथ ट्रेडर्स वाले पूर्वोक्त मामले के विनिश्चय में इस दृष्टिकोण से कुछ बल लिया गया है। किन्तु इसके आगे विचार करने पर हम यह समझने में असमर्थ हैं कि धारा 99 की उपधारा (1) के खण्ड (iv) के अर्थान्वयन के बारे में तीन उच्च न्यायालयों द्वारा अपनाया गया दृष्टिकोण एक बिल्कुल नई धारा अर्थात् धारा 80ड के निर्वचन में किस प्रकार सहायक हो सकता है जिसकी, जैसा कि हम अब बताएंगे, संरचना, भाषा और अंतर्वस्तु धारा 99 की उपधारा (1) के खण्ड (iv) से भिन्न है। हम यह उल्लेख कर दें कि राजस्व विभाग की ओर से तीन उच्च न्यायालयों द्वारा अपनाये गये इस दृष्टिकोण की शुद्धता के बारे में कुछ संदेह का प्रश्न उठाया गया था किन्तु हम इस बाबत विचार करना आवश्यक नहीं समझते हैं कि क्या यह संदेह सुआधारित है या नहीं क्योंकि हमारा यह दृष्टिकोण है कि यहां तक कि यदि तीन उच्च न्यायालयों ने धारा 99 की उपधारा (1) के खण्ड (iv) का जो अर्थान्वयन किया है वह सही है तो भी इससे हम इस निष्कर्ष पर नहीं पहुंचते कि धारा 80क का भी वैसा ही अर्थान्वयन किया जाना चाहिए जबकि वह तात्विक विशिष्टियों में धारा 99 की उपधारा (1) के खण्ड (iv) से भिन्न है। किसी कानूनी उपबंध के सही अर्थ पर पहुंचने के लिए किसी पूर्ववर्ती कानूनी उपबंध के निर्वचन के प्रति निर्देश से उस अर्थ पर पहुंचना खतरनाक है जो कि न केवल भिन्न भाषा में हैं बल्कि उसकी संरचना भी भिन्न है। अत: हमें धारा 80-ड की भाषा का अर्थान्वगन किसी ऐसे निर्वचन से अवरुद्ध हुए बिना जो किसी उच्च न्यायालय द्वारा धारा 99 की उपधारा (1) के खण्ड (iv) द्वारा किया गया है, स्वयं उसके निबंधनों के आधार पर करना चाहिए।

9. इसके आगे विधान का इतिहास का वर्णन करते समय हम यह उल्लेख कर दें कि धारा 99 की उपधारा (1) निर्धारण वर्ष 1964-65 के अंत तक ही प्रवृत्त रही और वित्त अधिनियम सं० 65 (1965 का 10) द्वारा किये गये संशोधनों द्वारा धारा 99 की उपधारा (1) का लोप कर दिया गया था और प्रस्तुत अधिनियम में अध्याय 6क और धारा 85क पहली अप्रैल, 1965 से जोड़ी गई थी। अध्याय 6क में धारा 80क से लेकर धारा 80घ तक थी जिनमें कुल आय की संगणना करने में कतिपय विनिर्दिष्ट कटौतियों का उपबंध किया गया था जबकि धारा 85क में, जहां तक कि यह सारवान है, यह उपबंध था—

1985(7) eILR(PAT) SC 49

*"85क. अंतरनिर्गमीय लाभांशों पर की कटौती—जहां निर्धारिती की, जो कम्पनी है, कुल आय में ऐसी आय सम्मिलित है जो इसने भारतीय कम्पनी से अथवा ऐसी कम्पनी से, लाभांश के रूप में कोई आय प्राप्त की है, जैसी (कम्पनी) ने भारत में लाभांश (जिसमें अधिमानी अंशों पर लाभांश सम्मिलित हैं) की घोषणा और संदाय की व्यवस्था की है वहां निर्धारिती किसी निर्धारण वर्ष के लिए उसकी कुल आय पर प्रभार्य आयकर में से इस प्रकार सम्मिलित की गई आय पर (ऐसी आय से भिन्न जिस पर इस अधिनियम के उपबंधों के अधीन कोई आयकर संदेय नहीं है) इन आयकर की औसत दर पर संगणित आयकर की उतनी रकम की कटौती का हकदार होगा जितनी उसके 25 प्रतिशत से अधिक हो...।"

न्यू ग्रेट इंश्योरेंस कम्पनी वाले मामले में मुम्बई उच्च न्यायालय ने इस धारा पर भी विचार किया था क्योंकि उस मामले में मुम्बई उच्च न्यायालय ने जिन निर्धारण वर्षों से सरोकार था वे निर्धारण वर्ष 1965-66 और 1966-67 थे जब धारा 85क प्रवृत्त थी। मुम्बई उच्च न्यायालय ने यह बताया कि कतिपय मामूली मौखिक परिवर्तनों के सिवाय धारा 85क के निबंधन लगभग वही थे जो कि धारा 99 की उपधारा (1) के खण्ड (iv) में थे। एकमात्र वास्तविक अंतर यह था कि धारा 99 की उपधारा (1) के खंड (iv) के अधीन दी गई छूट अधिकर के बारे में थी जबकि धारा 85क के अधीन अनुज्ञात कटौती आयकर के बारे में थी। अत: धारा 85क का

*अंग्रेजी में यह इस प्रकार है—

85A. Deduction of tax on intercorporate dividends—where the total income of an assessee being a company includes any income by way of dividends received by it from an Indian company or a company which has made the prescribed arrangements for the declaration and payment of dividends (including dividends on preference shares) within India, the assessee shall be entitled to a deduction from the income tax with which it is chargeable on its total income for any assessment year of so much of the amount of income tax calculated at the average rate of income-tax on the income so included (other than any such income on which no income-tax is payable under the provisions of this Act) as exceeds an amount of twenty five percent, thereof......"

भी वही निर्वचन किया गया जो कि धारा 99 की उपधारा (1) के खंड (iv) का किया गया था और यह अभिनिर्धारित किया गया कि धारा 85क के अधीन निर्धारिती किसी भारतीय कम्पनी से प्राप्त संपूर्ण लाभांश की बाबत आयकर की कटौती का हकदार होगा। धारा 85क के आरंभिक भाग क में "जहां कुल आय...में लाभांश द्वारा आय सम्मिलित है" अभिव्यक्ति का अर्थान्वयन किसी भारतीय कम्पनी से प्राप्त लाभांश के रूप में आय के प्रवर्ग के प्रति निर्देश करके किया गया था जिससे कि इस विशेष प्रवर्ग की आय को कुल आय की संगणना करने में सम्मिलित किया जाए जिससे कि निर्धारिती "इस प्रकार सम्मिलित आय" पर आयकर की औसत दर पर गणना किये जाने पर आयकर की उतनी रकम की कटौती का हकदार होगा जितनी कि ऐसी आय के 25 प्रतिशत की रकम से अधिक हो। "इस प्रकार सम्मिलित आय" शब्दों का अर्थ कुल आय में "लाभांश के रूप में आय" की मात्रा को सम्मिलित करने के लिए नहीं किया गया था बल्कि उस आय को सम्मिलित करने के लिए जो कुल आय में सम्मिलित "भारतीय कम्पनी से लाभांश के रूप में आय" प्रवर्ग के अंतर्गत आने वाली आय के लिए किया गया था। इस प्रकार मुम्बई उच्च न्यायालय द्वारा अपनाया गया दृष्टिकोण यह था कि धारा 85 के अधीन भी अनुज्ञेय कटौती निर्धारिती द्वारा भारतीय कम्पनी से प्राप्त समस्त लाभांश की बाबत थी न कि उस लाभांश आय की बाबत जिसमें से कुल आय की संगणना करते समय अधिनियम के उपबंधों के अधीन अनुज्ञेय कटौतियों को कम कर दिया गया।

10. किंतु यहां हमारा सरोकार यह जांच करना नहीं है कि क्या न्यू ग्रेट इंश्योरेंस कम्पनी वाले पूर्वोक्त मामले में मुम्बई उच्च न्यायालय द्वारा अपनाये गये दृष्टिकोण सही हैं कि नहीं, यद्यपि यह बात स्वीकार करनी होगी कि क्लाथ ट्रेडर्स वाले पूर्वोक्त मामले के विनिश्चय में यह अभिनिर्धारित किया गया है कि यह सही है किंतु हम यह महसूस करते हैं कि धारा 85क के निर्वचन के बारे में अन्य दृष्टिकोण भी संभव है। "इस प्रकार सम्मिलित आय" शब्दों का इस अर्थ में अर्थान्वयन करना जिससे निर्धारिती की कुल आय में सम्मिलित लाभांश के रूप में आय की राशि अभिप्रेत हो, कतई अयुक्तियुक्त नहीं है। जिस संदर्भ में इन शब्दों का प्रयोग किया गया है वे प्रकट रूप से लाभांश के तौर पर आय के उस परिमाण के प्रति निर्देश करते हैं जिसको आयकर की औसत दर लागू की जानी है। वह परिमाण इन शब्दों द्वारा नियत किया गया है और इसका अवधारण करने के लिए हमें इस प्रश्न का उत्तर खोजना होगा कि कुल आय में लाभांश के रूप में

सम्मिलित क्या है और इसका उत्तर केवल यही हो सकता है कि यह वह आय है जिसकी संगणना अधिनियम के उपबंधों के अनुसार की गई हो। किंतु जैसा कि हमने ऊपर उल्लिखित किया है इस बात पर विचार करना आवश्यक नहीं है कि मुम्बई उच्च न्यायालय ने न्यू ग्रेट इंश्योरेंस कम्पनी वाले पूर्वोक्त मामले में धारा 85क का जो अर्थान्वयन किया है वह सही है या नहीं क्योंकि यहां हमारा सरोकार धारा 85क के निर्वचन से नहीं है। यहां धारा 80ङ का अर्थान्वयन किया जाना है और यह धारा जैसा कि हम अभी बतलाएंगे धारा 85क से तात्विक रूप से भिन्न है। हम धारा 80ङ का अर्थान्वयन मुम्बई उच्च न्यायालय द्वारा इसकी पूर्ववर्ती धारा का जो निर्वचन किया गया है उसके प्रकाश में नहीं कर सकते हैं, विशेष रूप से जब धारा 80ङ की भाषा स्वीकृत रूप से इसकी पूर्ववर्ती धारा से भिन्न है। हमें धारा 80ङ का अर्थान्वयन उसकी भाषा के आधार पर करना चाहिए और विधानमंडल द्वारा प्रयुक्त शब्दों के सहज नैसर्गिक अर्थ के अनुसार उसका सही निर्वचन करना चाहिए।

11. यह प्रतीत होता है कि धारा 85क के अधिनियमन के साथ ही इस विधायी उपबंध में तबदीलियों का सिलसिला बंद नहीं हुआ था। मूल अध्याय 6-क और कतिपय धारा 85क को सम्मिलित करते हुए कतिपय अन्य धाराएं वित्त अधिनियम, 1967 (1967 का 2) द्वारा प्रस्तुत अधिनियम से पहली अप्रैल, 1968 से लोपित कर दी गई थी और उसके स्थान पर एक नया अध्याय 6-क जोड़ा गया था जिसमें धारा 80क से लेकर धारा 80भभ वाली बहुत-सी धाराएं हैं। धारा 80क की उपधारा (1) में यह उपबंध है कि किसी निर्धारिती की कुल आय संगणित करने में, उसकी सकल कुल आय में से वे कटौतियां जो धारा 80ग से धारा 80भभ तक में विनिर्दिष्ट हैं। अध्याय 6-क के उपबंधों के अनुसार और के अधीन अनुज्ञात की जाएंगी और उस धारा की उपधारा (1) ने यह अधिनियमित करते हुए ऐसी कटौती पर अधिकतम सीमा अधिरोपित की है कि ऐसी कटौतियों की संकलित रकम किसी भी दशा में निर्धारिती की सकल कुल आय से अधिक न होगी। "सकल कुल आय" पद को धारा 80क के खण्ड (5) में परिभाषित किया गया है जिससे ऐसी कुल आय अभिप्रेत है जो अध्याय 6-क के अधीन या धारा 280घ के अधीन कोई कटौती करने से पूर्व अधिनियम के उपबंधों के अनुसार संगणित की गई है। धारा 80ङ नई धारा है जो निरसित धारा 85क की समविषयक है और इसमें अंतरनिर्गमीय लाभांशों के कतिपय प्रवर्गों की बाबत कटौती का उपबंध किया गया है। इस धारा का निर्वचन पक्षकारों के बीच संविवाद की

विषय-वस्तु है और इसलिए इसे पूर्ण रूप से उपवर्णित करना वांछनीय है। इस धारा में इसके अधिनियमन की तारीख से लेकर समय-समय पर बहुत-सी तबदीलियां की गई हैं और इसलिए हम इसे उस रूप में उद्धृत कर रहे हैं जिस रूप में यह आद्यत: अधिनियमित की गई थी—

*"80ङ. कतिपय अंतरनिर्गमीय लाभांशों की बाबत कटौती—(i) जहां निर्धारिती की, जो कम्पनी है, सकल कुल आय में किसी देशी कम्पनी से लाभांश के रूप में आय सम्मिलित है वहां निर्धारिती की कुल आय संगणित करने में इस धारा के उपबंधों के अनुसार और अध्यधीन रहते हुए, लाभांशों के रूप में ऐसी आय से उतनी रकम की कटौती अनुज्ञात की जायेगी जो निम्नलिखित के बराबर है—

(क) जहां निर्धारिती विदेशी कम्पनी है—

(i) भारतीय कम्पनी से जो ऐसी कम्पनी नहीं है जैसी कि धारा 108 में निर्दिष्ट की गई है इसके द्वारा प्राप्त लाभांश के रूप में ऐसी आय की बाबत और जो मुख्यत: पूर्विकता वाले उद्योगों में लगी हुई है	ऐसी आय का 80 प्रतिशत;

*अंग्रेजी में यह इस प्रकार है—

"80M. Deduction in respect of certain intercorporate dividends—(i) Where the gross total income of an assessee being a company includes any income by way of dividends received by it from a domestic company, there shall in accordance with the subject to the provisions of this section, be allowed, in computing the total income of the assessee, a deduction from such income by way of dividends of an amount equal to—

(a) Where the assessee is a foreign company—

(i) in respect of such income by way of dividends received by it from an Indian company which is not such a company as is referred to in section 108 and which is mainly engaged in a priority industry	80% of such income

(ii) उपखण्ड (i) में निर्दिष्ट लाभांशों के रूप में आय की बाबत — ऐसी आय का 65 प्रतिशत;

(ख) जहां निर्धारिती देशी कम्पनी है—

लाभांश के रूप में किसी ऐसी आय की बाबत — ऐसी आय का 60 प्रतिशत।"

इसके पश्चात् इस धारा में बहुत से संशोधन किये गये थे किन्तु मुख्य रूप से वे कटौती के रूप में अनुज्ञात किये जाने वाली आय की प्रतिशतता के बारे में हैं और हमारे समक्ष उठाये गये निर्वचन के प्रश्न से उनका कोई संबंध नहीं है। किन्तु एक संशोधन सारवान है और वह वित्त अधिनियम, 1968 द्वारा किया गया था जिसके द्वारा धारा 80ड की उपधारा (1) में आने वाले "इसके द्वारा प्राप्त' शब्दों को पहली अप्रैल, 1968 से लोपित कर दिया गया था जिससे कि धारा 80ड की उपधारा (1) को उसके अधिनियमन की तारीख से ही इस प्रकार पढ़ा जाना था मानो उस उपबंध के आरंभिक भाग में 'इसके द्वारा प्राप्त' शब्द नहीं थे।

12. धारा 80ड के अधिनियमन के शीघ्र पश्चात् **अपर आयकर आयुक्त बनाम क्लाथ ट्रेडर्स प्राइवेट लिमिटेड**[1] वाले मामले में गुजरात उच्च न्यायालय के समक्ष यह प्रश्न उद्भूत हुआ कि क्या उस धारा के सही अर्थान्वयन के आधार पर अनुज्ञेय कटौती की गणना निर्धारिती द्वारा देशी कम्पनी से प्राप्त लाभांश की पूर्ण रकम के प्रति निर्देश से की जानी है अथवा उस लाभांश आय के प्रति निर्देश से की जानी है जिसकी गणना अधिनियम के उपबंधों के अनुसार की गई है अर्थात् ऐसी आय को उपार्जित करने के लिए

(ii) in respect of such income by way of dividends other than the dividends referred to in sub-clause (i) — 65% of such income;

(b) Where the assessee is a domestic company—

in respect of any such income by way of dividends — 60% of such income."

---

[1] [1974] 97 आई० टी० आर० 140.

उधार लिये गये धन पर संदत्त ब्याज को कम (कटौती) करने के पश्चात्। गुजरात उच्च न्यायालय ने तारीख 28 नवम्बर, 1973 को दिये गये अपने निर्णय में यह अभिनिर्धारित किया कि धारा 80-ड के अधीन अनुज्ञेय कटौती की गणना अधिनियम के उपबंधों के अनुसार संगणित लाभांश आय के प्रति निर्देश से की जाने के दायित्वाधीन है न कि निर्धारिती द्वारा प्राप्त लाभांश की पूर्ण रकम के प्रति निर्देश से। इस निर्णय से व्यथित होकर निर्धारिती ने इस न्यायालय में अपील प्रस्तुत की और यह अपील क्लाथ ट्रेडर्स वाले पूर्वोक्त मामले में दिये गये निर्णय द्वारा मंजूर कर दी गई थी। न्यायालय ने गुजरात उच्च न्यायालय द्वारा अपनाये गये दृष्टिकोण को उलट दिया और यह अभिनिर्धारित किया कि धारा 80-ड के अधीन अनुज्ञात की जाने के लिए अपेक्षित कटौती की गणना "किसी देशी कम्पनी से प्राप्त लाभांश के पूर्ण रकम के प्रति निर्देश से की जानी चाहिए न कि अधिनियम के उपबंधों के अनुसार यथा-संगणित लाभांश आय के प्रति निर्देश से अर्थात् अधिनियम के अधीन उपबंधित कटौतियां करने के पश्चात्।" न्यायालय ने यह निर्णय 4 मई, 1979 को दिया था।

13. संसद् के अनुसार सर्वोच्च न्यायालय ने धारा 80ड का जो निर्वचन किया वह विधायी आशय के अनुरूप नहीं था और इसके परिणाम-स्वरूप राजस्व की पर्याप्त अन्यायोचित हानि हुई। अत: संसद् ने, उसके अनुसार विधायी आशय के प्रतिकूल जो निर्वचन था उसको सही करने के लिए और ऐसे निर्वचन को निरर्थक करने के लिए कदम उठाया। संसद् ने वित्त अधिनियम, 1980 (1980 का 2) की धारा 12 द्वारा आयकर अधिनियम, 1961 में धारा 12 द्वारा धारा 80कक पहली अप्रैल, 1968 से भूतलक्षी प्रभाव से जोड़ी अर्थात् उस तारीख से जब धारा 80ड आद्यत: अधिनियमित की गई थी जिसमें यह उपबंध था कि अंतरनिर्गमीय लाभांश की बाबत धारा 80ड के अधीन अनुज्ञात किये जाने के लिए अपेक्षित कटौती "की संगणना ऐसी लाभांश के रूप में आय के प्रति निर्देश से की जाएगी जिसकी संगणना इस अधिनियम के उपबंधों के अनुसार की गई है (इस अध्याय के अधीन कोई कटौती किये जाने से पूर्व) और ऐसे लाभांशों की सकल रकम के प्रति निर्देश से नहीं।" प्रस्तुत रिट याचिका में इस नई धारा 80-कक की विधिमान्यता को चुनौती दी गई है। किन्तु हम यह स्पष्ट कर दें कि जिस बात को चुनौती दी गई है वह धारा 80-कक का भविष्यलक्षी प्रवर्तन नहीं है। स्पष्टत: उसकी आलोचना नहीं की जा सकती क्योंकि विधानमंडल सदैव ही नया कर-भार अधिरोपित कर सकता है अथवा किसी विद्यमान कर दायित्व को भविष्यलक्षी

रूप से बढ़ा सकता है। किन्तु निर्धारिती की शिकायत धारा 80-कक को भूतलक्षी प्रभाव देने के विरुद्ध है क्योंकि उसका प्रभाव क्लाथ ट्रेडर्स वाले पूर्वोक्त मामले के विनिश्चय में धारा 80ड का जो निर्वचन किया गया है उसे निरर्थक करके निर्धारिती पर कर भार को बढ़ाना और कटौती की उस रकम को कम करना है जो धारा 80ड के अधीन अनुज्ञात किये जाने के लिए अपेक्षित है। किन्तु जैसा कि इस निर्णय के आरंभ में बताया गया है धारा 80कक के भूतलक्षी प्रवर्तन की संवैधानिक विधिमान्यता के विरुद्ध इस शिकायत की परीक्षा करना केवल तभी आवश्यक होगा यदि हम क्लाथ ट्रेडर्स वाले पूर्वोक्त मामले में इस न्यायालय ने धारा 80ड का जो निर्वचन किया है उसकी पुष्टि कर दें। यदि हम क्लाथ ट्रेडर्स वाले पूर्वोक्त मामले में इस न्यायालय के विनिश्चय से सहमत नहीं होते हैं और यह दृष्टिकोण अपनाते हैं कि अपर आयकर आयुक्त **बनाम** क्लाथ ट्रेडर्स प्रा० लि० वाले पूर्वोक्त मामले में गुजरात उच्च न्यायालय ने धारा 80ड का जो निर्वचन किया है वह सही है तो धारा 80कक के भूतलक्षी प्रवर्तन की संवैधानिक विधिमान्यता का प्रश्न विचारार्थ शेष नहीं रहेगा क्योंकि उस दशा में धारा 80कक अपने भूतलक्षी प्रवर्तन में केवल स्पष्टीकरण वाली प्रकृति की होगी और उसमें किसी नये कर भार का अधिरोपण अंतर्वलित नहीं होगा।

14. अत: धारा 80ड के सही निर्वचन तक पहुंचने के लिए हमें प्रथमत: इसकी भाषा की परीक्षा करनी होगी। किन्तु ऐसा करने से पूर्व हमें इस बात पर विचार करना होगा कि धारा 80ड के अधीन अनुतोष दिये जाने के पीछे क्या उद्देश्य है। पक्षकारों के बीच यह सामान्य आधार था कि धारा 80ड के अधीन अनुतोष का मुख्य उद्देश्य उस रकम को प्राप्त करने वाली कम्पनी पर पुन: कराधान को बचाना है जिस पर संदायकर्ता कम्पनी के हाथों में पहले ही पूरा कर लग चुका है। इस बारे में तर्कों के दौरान निर्धारिती की ओर से विद्वान् काउन्सेल द्वारा "अंतरनिर्गमीय लाभांशों पर अनुतोष का उद्देश्य" शीर्षक के अधीन दिये गये लिखित कथन दिये गए हैं। अब, जबकि निर्धारिती ने संदाय करने वाली कम्पनी से लाभांश के रूप में रकम प्राप्त की है तो ऐसे लाभांश की पूरी रकम पर संदाय करने वाली कंपनी पर निर्धारण के समय पूरा कर लगा होगा और यह बात प्रकट है कि अंतर-कंपनी विनिधान को प्रोत्साहित करने के लिए विधानमंडल का यह आशय था कि इस पर या तो समग्र रूप से अथवा विनिर्दिष्ट विस्तार तक निर्धारिती के हाथों में दुबारा कर नहीं लगना चाहिए। किन्तु लाभांश के रूप में रकम, जिस पर निर्धारिती के हाथों में अन्यथा कर लगाया जाता, वह रकम होगी जिसकी

संगणना अधिनियम के उपबंधों के अनुसार की गई है न कि संदाय करने वाली कम्पनी से प्राप्त पूरी रकम। अतः यह उपधारणा करना युक्तियुक्त था कि धारा 80ड का अधिनियमन करते समय विधानमंडल का आशय अधिनियम के उपबंधों के अनुसार संगणित लाभांश रकम के बारे में अनुतोष देना था न कि संदाय करने वाली कम्पनी से प्राप्त लाभांश की पूरी रकम के बारे में। ऐसे किसी कारण का अनुमान करना कठिन है कि विधानमंडल का आशय संदाय करने वाली कम्पनी से प्राप्त लाभांश की पूरी रकम के बारे में अनुतोष देना क्यों था जबकि यह वह रकम नहीं है जो निर्धारिती के हाथों में एक बार पुनः कर के दायित्वाधीन है। निश्चय ही यह माना जा सकता है कि विधानमंडल का आशय दोहरे कराधान को निवारित करना था किन्तु ऐसा अतिरिक्त फायदे का उपबंध करना नहीं जो उससे अधिक हो जाए जो निर्धारिती के हाथों में लाभांश की रकम को एक बार फिर कराधान से बचाने के लिए अपेक्षित है। विधायी उद्देश्य के बारे में इन प्रारंभिक मताभिव्यक्तियों को ध्यान में रखते हुए अब हम धारा 80ड की भाषा के अर्थान्वयन पर विचार करेंगे।

15. धारा 80ड की उपधारा (1) के आरंभ में "जहां निर्धारिती की सकल कुल आय···में देशी कम्पनी से लाभांश के रूप में कोई आय सम्मिलित है" शब्द हैं और उसमें आगे यह कहा गया है कि ऐसे मामले में निर्धारिती की कुल आय की संगणना करने में "लाभांश के रूप में ऐसी आय में से" ऐसी रकम की कटौती की जायेगी जो यथास्थिति संपूर्ण आय के बराबर हो अथवा ऐसी आय का 60 प्रतिशत हो और यह बात देशी कम्पनी की प्रकृति पर निर्भर करेगी जिससे लाभांश के रूप में आय प्राप्त हुई है। आरंभिक शब्दों में उस शर्त का वर्णन किया गया है जिसमें धारा 80ड की उपधारा (1) में के उपबंध लागू किये जा सकें। शर्त यह है कि निर्धारिती की सकल कुल आय में देशी कंपनी से लाभांश के रूप में आय अवश्य सम्मिलित होनी चाहिए। "सकल कुल आय" को धारा 80ख के खण्ड (v) में परिभाषित किया गया है जिससे अभिप्रेत है "ऐसी कुल आय जिसकी संगणना, अध्याय 6-क के अधीन अथवा धारा 280घ के अधीन कोई कटौती की जाने से पूर्व इस अधिनियम के उपबंधों के अनुसार की गई है।" अतः प्रकटतः सकल कुल आय में सम्मिलित देशी कम्पनी से लाभांश के रूप में आय, अधिनियम के उपबंधों के अनुसार संगणित आय होगी अर्थात् ऐसी आय उपार्जित करने के लिए उधार लिये गये धन पर ब्याज की कटौती करने के पश्चात्। यदि अधिनियम के उपबंधों के अनुसार संगणित, देशी कम्पनी से लाभांश के रूप में आय सकल

कुल आय में सम्मिलित की जाती है अथवा दूसरे शब्दों में सकल कुल आय का भाग है तो धारा 80ड की उपधारा (1) के आरंभिक भाग में विनिर्दिष्ट शर्त पूरी हो जायेगी और उस उपधारा में अधिनियमित परन्तुक लागू होगा।

16. इसके पश्चात् निर्धारिती की ओर से यह दलील दी गई है कि धारा 80ड की उपधारा (1) के आरंभिक भाग में "जहां निर्धारिती की सकल कुल आय में···देशी कम्पनी से लाभांश के रूप में कोई आय सम्मिलित है" शब्द केवल आय के प्रवर्ग को सम्मिलित करना निर्दिष्ट करते हैं न कि ऐसी आय की मात्रा को और इसलिए इस शर्त के विनिर्देश का अनुसरण करते हुए "लाभांश के रूप में ऐसी आय" शब्द सम्मिलित आय की मात्रा को निर्दिष्ट नहीं कर सकते बल्कि उनके बारे में यह अभिनिर्धारित किया जाना चाहिए कि वे केवल सम्मिलित आय के प्रवर्ग के बारे में हैं अर्थात् देशी कंपनी से लाभांश के रूप में आय। यह वही तर्क था जिसे क्लाथ ट्रेडर्स वाले पूर्वोक्त मामले में न्यायालय ने स्वीकार किया था किन्तु इस पर आगे विचार करने पर हम यह समझते हैं कि यह सुआधारित नहीं है। क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले में हम न्यायालय के साथ यह उपधारणा कर सकते हैं कि "जहां निर्धारिती की सकल कुल आय में······किसी देशी कम्पनी से लाभांश के रूप में आय सम्मिलित है" शब्दों का आशय केवल किसी विशेष प्रवर्ग की आय अर्थात् किसी देशी कंपनी से लाभांश के रूप में आय के बारे में यह उपबंध करना है कि वह सकल कुल आय का संघटक भाग है, इस प्रकार सम्मिलित की जाने वाली आय की मात्रा के बावजूद किन्तु यह बात समझ पाना कठिन है कि मात्रा के तथ्य को एकदम किस प्रकार अपवर्जित किया जा सकता है जबकि हम सकल कुल आय में सम्मिलित आय के प्रवर्ग की बात करते हैं। ऐसे मामले में सकल कुल आय में क्या सम्मिलित है यह विनिर्दिष्ट प्रवर्ग की आय की एक विशेष मात्रा है। अतः "लाभांश के रूप में ऐसी आय" शब्द सकल कुल आय में सम्मिलित आय के प्रवर्ग के प्रति ही निर्देश नहीं करते हैं बल्कि इस प्रकार सम्मिलित मात्रा के प्रति भी निर्देश करते हैं। सहज व्याकरण के आधार पर यह प्रकट है कि "लाभांश के रूप में ऐसी आय" शब्द इसके पूर्व वर्णित लाभांश के रूप में आय के प्रति अवश्य ही निर्देश करते हैं और सकल कुल आय में, जिसे सम्मिलित किया गया है, वह देशी कम्पनी से लाभांश के रूप में आय है। परिणामतः यह अवधारित करने के लिए कि "लाभांश के रूप में ऐसी आय" क्या है हमें इस प्रश्न का उत्तर खोजना होगा कि सकल कुल आय में देशी कम्पनी से लाभांश के रूप में आय क्या है और वह प्रकटतः लाभांश के

रूप में वह आय होगी जिसकी अधिनियम के उपबंधों के अनुसार संगणना की गई है। जब हम "लाभांश के रूप में ऐसी आय" शब्दों का निर्वचन कर रहे हैं तो यह समझ पाना कठिन है कि हम सकल कुल आय में सम्मिलित लाभांश के रूप में आय और इस प्रकार सम्मिलित लाभांश के रूप में आय की मात्रा के प्रवर्ग के दो भाग कैसे कर सकते हैं। इस न्यायालय ने क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले में यह मत व्यक्त किया कि "लाभांश के रूप में ऐसी आय" शब्दों का सहज व्याकरण के आधार पर उनके स्थान पर "किसी देशी कम्पनी से लाभांश के रूप में आय" शब्द रख दिए जाने चाहिएं जिससे कि धारा के समुचित अर्थान्वयन पर पहुंच सकें किन्तु इस मताभिव्यक्ति में एक स्पष्ट भ्रांति है क्योंकि प्रतिस्थापन करने में इसमें केवल "देशी कंपनी से लाभांश के रूप में आय" शब्दों का ही प्रयोग किया गया है और इसमें पूरे विस्तार तक बात नहीं की गई है जिस तक हमें सहज व्याकरण के आधार पर जाना चाहिए अर्थात् "<u>सकल कुल आय में सम्मिलित</u> देशी कम्पनी से लाभांश के रूप में" आय (अधोरेखांकित भाग पर जोर दिया गया है)। अन्यथा हम "ऐसी" शब्द को उसका सही अर्थ और प्रभाव नहीं दे रहे हैं। "ऐसी" शब्द जिस संदर्भ में आया है उससे केवल देशी कम्पनी से लाभांश के रूप में आय ही अभिप्रेत हो सकती है जो सकल कुल आय में सम्मिलित है और निश्चय ही वह ऐसी आय है जो लाभांश के रूप में है और अधिनियम के उपबंधों के अनुसार संगणित की गई है।

17. धारा 80ड की उपधारा (1) की भाषा में एक अन्य सशक्त संकेत है जो हमें स्पष्टतया यह मत अपनाने के लिए विवश करता है कि उस उपबंध में परिकल्पित कटौती अधिनियम के उपबंधों के अनुसार संगणित लाभांश के रूप में आय के प्रति निर्देश से की जानी चाहिए न कि निर्धारिती द्वारा प्राप्त लाभांश की पूर्ण रकम के निर्देश से। दुर्भाग्यवश क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले में इस संकेत को अनुमानतः इस कारण अनदेखा कर दिया गया था क्योंकि इसे न्यायालय के ध्यान में नहीं लाया गया था। क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले में न्यायालय ने यह मत व्यक्त किया कि देशी कंपनी से लाभांश के रूप में संपूर्ण रकम अथवा यथास्थिति ऐसी आय का 60 प्रतिशत निर्धारिती की कुल आय निकालने के लिए सकल आय में से कटौती करनी होगी। हमें खेद है कि यह मताभिव्यक्ति किसी गलतफहमी के कारण की गई है क्योंकि धारा 80ड की उपधारा (1) यह अपेक्षा करती है कि संपूर्ण अथवा विनिर्दिष्ट प्रतिशतता की कटौती "लाभांश के रूप में ऐसी आय" में से की जानी चाहिए न कि सकल कुल आय में से। धारा 80ड की

1985(7) eILR(PAT) SC 49

उपधारा (1) में यह उपबंध है कि निर्धारिती की कुल आय की संगणना करने में "लाभांश के रूप में ऐसी आय" में से ऐसी रकम की कटौती अनुज्ञात की जाएगी जो ऐसी संपूर्ण आय अथवा उसकी विनिर्दिष्ट प्रतिशतता के बराबर की हो। जब निर्धारिती की कुल आय की संगणना करने में "लाभांश के रूप में ऐसी आय" से कटौती की जानी है तो यह बात प्राथमिक है कि "लाभांश के रूप में ऐसी आय" जिसमें से कटौती की जानी है सकल कुल आय का भाग होनी चाहिए। यह बात समझना कठिन है कि धारा 80ड की उपधारा (1) के इस भाग की भाषा किस प्रकार ठीक बैठ सकती है यदि "लाभांश के रूप में ऐसी आय" शब्दों का निर्वचन इस अर्थ में किया जाता है कि उसके अंतर्गत निर्धारिती द्वारा प्राप्त लाभांश की पूर्ण रकम है। निर्धारिती द्वारा प्राप्त लाभांश की पूरी रकम सकल कुल आय में सम्मिलित नहीं की जाएगी। उसमें जो कुछ सम्मिलित किया जाएगा वह केवल अधिनियम के उपबंधों के अनुसार यथासंगणित लाभांश की रकम होगी। यदि ऐसा है तो यह समझ पाना कठिन है कि कुल आय की संगणना करने के प्रयोजनार्थ सकल कुल आय में से लाभांश की पूरी रकम में से कोई कटौती किये जाने की क्या आवश्यकता है। सकल कुल आय में से कुल आय की संगणना करने के लिए केवल अधिनियम के उपबंधों के अनुसार संगणित लाभांश की रकम से ही कटौती की जा सकती है जो कि सकल कुल आय का भाग होगी। अतः यह बात स्पष्ट है कि धारा 99 की उपधारा (1) के खंड (iv) और धारा 95क का कुछ भी निर्वचन किया गया हो जिसकी शुद्धता हमारे समक्ष विवाद्य नहीं है, जहां तक कि धारा 80ड की उपधारा (1) का संबंध है, उस उपबंध के अधीन अनुज्ञात किए जाने के लिए अपेक्षित कटौती की अधिनियम के उपबंधों के अनुसार संगणित लाभांश की रकम के प्रति निर्देश से गणना की जाएगी और जो सकल कुल आय का भाग है न कि निर्धारिती द्वारा प्राप्त लाभांश की पूरी रकम के प्रति निर्देश से।

18. धारा 80ड की उपधारा (1) के अर्थान्वयन के बारे में हम जो दृष्टिकोण अपना रहे हैं उसका **कैम्बे इलैक्ट्रिक सप्लाई इंडस्ट्रियल कंपनी लिमिटेड बनाम आयकर आयुक्त**[1] वाले मामले में इस न्यायालय की न्यायपीठ के विनिश्चय (मुख्य न्यायमूर्ति चन्द्रचूड़ और न्यायमूर्ति तुलजापुरकर) से भी समर्थन होता है जिस न्यायपीठ में हममें से एक उसके सदस्य थे। यह विनिश्चय न्यायालय द्वारा 11 अप्रैल, 1978 को, क्लाथ ट्रेडर्स वाले विनिश्चय

---

[1] [1979] 2 उम० नि० प० 476=[1978] 113 आई० टी० आर० 84.

के कम से कम एक वर्ष पूर्व दिया गया था, किंतु यह प्रतीत होता है कि दुर्भाग्यवश इसे जब क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले में बहस चल रही थी न्यायालय के ध्यान में नहीं लाया गया था क्योंकि हमें इस बाबत कोई संदेह नहीं है कि यदि इसे उद्धृत किया गया होता तो न्यायालय ने क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले के निर्णय में इसे निश्चित रूप से निर्दिष्ट किया होता। **कैम्बे इलैक्ट्रिक सप्लाई कंपनी**[1] वाले मामले में इस न्यायालय के समक्ष जो धारा विचारार्थ थी वह निस्संदेह रूप से एक भिन्न धारा थी अर्थात् धारा 80ङ, किंतु न्यायालय ने धारा 80ङ की उपधारा (1) का एक विशेष निर्वचन करने में जिस बात को महत्व दिया वही बात धारा 80ङ की उपधारा (1) के निर्वचन को भी समान रूप से लागू होती है। धारा 80ङ में, जैसी कि यह सारवान समय पर थी, अन्य बातों के साथ उपधारा (1) में यह उपबंध था—

> *"80ङ—कुछ कंपनियों के मामले में विनिर्दिष्ट उद्योगों से होने वाले लाभों और अभिलाभों की बाबत कटौती—(1) ऐसी कंपनी के मामले में जिसको यह धारा लागू होती है, जहां कुल आय (इस अधिनियम के अन्य उपबंधों के अनुसार संगणित रूप में) में विद्युत या किसी अन्य रूप में शक्ति के उत्पादन या वितरण के अथवा पंचम अनुसूची की सूची में विनिर्दिष्ट एक या अधिक पदार्थों या वस्तुओं के सन्निर्माण, विनिर्माण या उत्पादन के कारबार के फलस्वरूप होने वाले लाभ और अभिलाभ सम्मिलित हैं, कंपनी की कुल आय की संगणना करने में ऐसे लाभों

*अंग्रेजी में यह इस प्रकार है—

> "80E. Deduction in respect of profits and gains from specified industries in the case of certain companies—(1) In the case of a company to which this section applies, where the total income (as computed in accordance with the other provisions of this Act) includes any profits and gains attributable to the business of generation or distribution of electricity or any other form of power or of construction, manufacture or production of any one or more of the articles or things specified in the list in the Fifth Schedule, there shall be allowed a deduction from such profits and gains of an amount equal to eight

[1] [1979] 2 उम० नि० प० 476=[1978] 113 आई० टी० आर० 84.

1985(7) eILR(PAT) SC

और अभिलाभों में से उनके 8 प्रतिशत के बराबर रकम की कटौती अनुज्ञात की जाएगी ।"

कैम्बे इलैक्ट्रिक सप्लाई कंपनी[1] वाले मामले में जो प्रश्न उद्भूत हुआ है वह यह था कि क्या धारा 80ङ की उपधारा (1) में अनुध्यात 8 प्रतिशत के कटौती योग्य लाभों और अभिलाभों की राशि निकालने में अनामेलित अवक्षयण और अनमोलित विकास रिबेट की भी कटौती की जानी है। निर्धारिती की दलील परमित रूप में वही थी जो कि प्रस्तुत मामले में दी गई है अर्थात् यह कि धारा 80ङ की उपधारा (1) के पश्चात्वर्ती भाग में "ऐसे लाभों और अभिलाभों" शब्दों का आशय केवल ऐसे लाभों और अभिलाभों के प्रवर्ग के प्रति निर्देश करना है जिन्हें उस उपबंध के पूर्ववर्ती भाग में निर्दिष्ट किया गया है अर्थात् विद्युत या किसी अन्य रूप में शक्ति के उत्पादन या वितरण के अथवा पंचम अनुसूची की सूची में विनिर्दिष्ट एक या अधिक पदार्थों या वस्तुओं के सन्निर्माण, विनिर्माण या उत्पादन के कारबार के फलस्वरूप होने वाले लाभ और अभिलाभ" न कि कुल आय में सम्मिलित लाभों और अभिलाभों की मात्रा जिससे कि 8 प्रतिशत की कटौती योग्य लाभ और अभिलाभ ऐसे लाभ और अभिलाभ हैं जिन्हें समग्र रूप से विनिर्दिष्ट कारबार के फलस्वरूप हुआ माना जा सकता है न कि ऐसे लाभ और अभिलाभ जिनकी संगणना अधिनियम के उपबंधों के अनुसार की गई है। निर्धारिती ने यह दलील दी कि इन परिस्थितियों में अनामेलित अवक्षयण और अनमोलित विकास रिबेट की ऐसे लाभों और अभिलाभों से कटौती नहीं की जानी है जिन्हें 8 प्रतिशत की कटौती योग्य राशि पर पहुंचने के लिए विनिर्दिष्ट कारबार के फलस्वरूप हुआ माना जा सकता है। न्यायालय ने निर्धारिती की यह दलील अस्वीकार कर दी और यह अभिनिर्धारित किया कि 8 प्रतिशत की कटौती योग्य लाभ और अभिलाभ ऐसे लाभ और अभिलाभ थे जिनकी गणना अधिनियम के उपबंधों के अनुसार की गई थी और जो कुल आय का भाग थे और इसलिए अनामेलित अवक्षयण और अनामेलित विकास रिबेट को 8 प्रतिशत की कटौती योग्य राशि निकालने के लिए विनिर्दिष्ट कारबार के फलस्वरूप हुए लाभ और अभिलाभों में से अपवर्जित किया जाना था। न्यायालय की ओर से निर्णय देते हुए

per cent, thereof, in computing the total income of the company."

[1] [1979] 2 उम० नि० प० 476=[1978] 113 आई० टी० आर० 84.

न्यायमूर्ति तुलजापुरकर ने धारा 80ङ की उपधारा (1) के उपबंधों का निम्नलिखित शब्दों में विश्लेषण किया था—

"उपधारा (1) को पढ़ने से यह स्पष्ट हो जाएगा कि उसके अधीन अनुज्ञेय विशेष कटौती अनुज्ञात करने और कर योग्य शुद्ध कुल आय का निर्धारित करने के पूर्व तीन महत्वपूर्ण कार्य किए जाने अपेक्षित हैं। सर्वप्रथम, संबंधित निर्धारिती की कुल आय की अधिनियम के अन्य उपबंधों के अनुसार, अर्थात् धारा 80-ङ को छोड़कर सभी उपबंधों के अनुसार संगणना की जानी है। दूसरे, इस प्रकार संगणित कुल आय के उस भाग का अभिनिश्चय किया जाना है जो विनिर्दिष्ट उद्योग (इस मामले में विद्युत का उत्पादन और वितरण) के कारबार के फलस्वरूप होने वाले लाभों और अभिलाभों को प्रकट करता है। तीसरे, यदि उसके फलस्वरूप होने वाले कोई लाभ या अभिलाभ हैं तो ऐसे लाभों और अभिलाभों में से 8 प्रतिशत की कटौती की जानी है और फिर कर योग्य शुद्ध कुल आय निकाली जानी है।"

इसके पश्चात् विद्वान् न्यायमूर्ति ने धारा 80ङ की उपधारा (1) के इस निर्वचन को अपने समक्ष वाले मामले के तथ्यों पर लागू किया और यह मत व्यक्त किया—

"जैसा कि पहले ही उपदर्शित किया जा चुका है, उपधारा (1) में उसके अधीन अनुज्ञेय विशेष कटौती की संगणना करने और कर योग्य शुद्ध आय निकालने के लिए तीन कार्य किए जाने अपेक्षित हैं और पहले दो कार्यों को साथ-साथ पढ़ने से उनमें यह विधायी परमादेश है कि संबंधित निर्धारिती की कुल आय की, जिसमें विनिर्दिष्ट उद्योग के कारबार के फलस्वरूप होने वाले लाभ और अभिलाभ सम्मिलित हैं, संगणना किस प्रकार की जानी है और कोष्ठकों में दिए गए खंड के अनुसार, जिसमें निर्णायक शब्द विद्यमान हैं, उसकी संगणना धारा 80ङ के अतिरिक्त अधिनियम के उपबंधों के अनुसार की जानी है और चूंकि इस मामले में आय कारबार से आय है, अत: इसकी संगणना धारा 30 से 43क तक के अनुसार की जानी है जिनमें धारा 32(2) (जिसमें अवक्षयण के अग्रनयन का उपबंध है) और धारा 33(2) (जिसमें विकास रिबेट को आठ वर्ष तक अग्रनीत करने का उपबंध है) सम्मिलित है। दूसरे शब्दों में, संबंधित निर्धारिती की कुल आय की संगणना करने में अनामेलित अवक्षयण और अनामेलित विकास रिबेट की, धारा 80ङ(1) द्वारा अनुध्यात

8 प्रतिशत की कटौती के योग्य राशि निकालने से पूर्व कटौती करनी होगी ।"

इस प्रकार यह देखने में आएगा कि इस विनिश्चय के अनुसार धारा 80ङ की उपधारा (1) के पश्चात्वर्ती भाग में "ऐसे लाभ और अभिलाभ" शब्द कुल आय में सम्मिलित विनिर्दिष्ट कारबार के फलस्वरूप होने वाले लाभ और अभिलाभों की मात्रा के प्रति निर्देश करते हैं जिन्हें उस उपबंध के पूर्ववर्ती भाग में निर्दिष्ट किया गया है । यदि यह विनिश्चय धारा 80ङ की उपधारा (1) का सही निर्वचन अधिकथित करता है तो वही निर्वचन धारा 80ड की उपधारा (1) की भाषा को भी लागू होना चाहिए । संरचना के रूप में धारा 80ङ की उपधारा (1) और धारा 80ड की उपधारा (1) के बीच कोई भेद नहीं है और जिस तर्कणा से धारा 80ङ की उपधारा (1) के निर्वचन में न्यायालय को प्रभावित किया था वही समान रूप से धारा 80ड की उपधारा (1) के निर्वचन को भी लागू होना चाहिए। हम **कैम्बे इलैक्ट्रिक सप्लाई कम्पनी**[1] वाले मामले में न्यायालय द्वारा अपनाए गए दृष्टिकोण से पूर्णतया सहमत हैं और हम क्लाथ ट्रेडर्स वाले पूर्ववर्ती मामले के विनिश्चय में धारा 80ड की उपधारा (1) का जो निर्वचन किया गया है उससे विसम्मति मत प्रकट करते हैं ।

19. किन्तु, यहां तक कि यदि हमारे मतानुसार क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले का विनिश्चय गलत है तो प्रश्न यह शेष रहता है कि क्या हमें इसे उलट देना चाहिए । मामूली तौर पर हम इस न्यायालय की न्यायपीठ द्वारा दिए गए विनिश्चय को उलटने के अनिच्छुक होते हैं क्योंकि यह आवश्यक है कि न्यायिक विनिश्चयों में सातत्य और संगति होनी चाहिए और विधि निश्चित और परिनिश्चित होनी चाहिए । समान रूप से यह बात भी महत्त्वपूर्ण है कि विधि स्थायी रूप से तय होनी चाहिए साथ ही यह सही रूप से तय होनी चाहिए । किन्तु ऐसी परिस्थितियां हो सकती हैं जिनमें लोकहित यह मांग करता है कि पूर्ववर्ती विनिश्चय का पुनर्विलोकन किया जाए और उस पर पुनर्विचार किया जाए । निर्णीतानुसरण का सिद्धांत न्यायालय को पूर्ववर्ती विनिश्चय को उलटने से नहीं रोक सकता किन्तु यदि उसका यह समाधान हो जाता है कि ऐसा विनिश्चय प्रकट रूप से गलत है अथवा यह किसी कानूनी उपबंध की विद्यमानता अथवा चलते रहने के बारे में मिथ्या बोध पर आधारित है और न्यायालय के अन्य विनिश्चय के प्रतिकूल है । **मेसासूसेट** बनाम **यूनाइटेड स्टेट्स**[2] वाले मामले में न्यायाधीश जैकसन ने अपनी विसम्मत राय

[1] 113 आई० टी० आर० 84.

[2] 333 यू० एस० 611.

देते हुए यह कहा "मैं इसके लिए कोई कारण नहीं समझता कि मैं आज जानते हुए कैसे गलत हो सकता हूं जबकि मैं कल अनजाने में गलत था।" **ओस्टाइम बनाम आस्ट्रेलियन म्यूचअल प्रोविडेंट सोसाइटी**[1] वाले मामले के लार्ड डेनिंग ने भी उसी आशय का मत व्यक्त किया था "पूर्वोदाहरण (नजीर) का सिद्धांत न्यायमूर्तियों को गलत मार्ग का अनुसरण करने के लिए विवश नहीं करता जब तक कि उनके समक्ष कोई विकल्प ही न हो।" यहां हम यह महसूस करते हैं कि ऐसी अध्यारोहण वाली विचारणाएं हैं जो हमें क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले के विनिश्चय पर पुनर्विचार करने और उसका पुनर्विलोकन करने के लिए विवश करती हैं। प्रथमतः क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले में इस न्यायालय ने 4 मई, 1979 को विनिश्चय दिया था और उसके शीघ्र पश्चात् कुछ ही महीनों में संसद् ने क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले में धारा 80ड का जो निर्वचन किया गया था उसका अध्यारोहण करने के लिए 1 अप्रैल, 1968 से भूतलक्षी रूप से धारा 80कक जोड़ी। अतः क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले का विनिश्चय कुछ महीनों से अधिक की अवधि के लिए प्रभावी नहीं रहा और यह नहीं कहा जा सकता कि कोई निर्धारिती उस विनिश्चय के आधार पर अपने लिए अहितकर रूप में कार्य करने के लिए भ्रम में पड़ गया था। क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले के विनिश्चय से पूर्व धारा 80ड की उपधारा (1) के निर्वचन के बारे में इस न्यायालय का कोई विनिश्चय नहीं था और इसलिए इस निर्वचन के प्रश्न के बारे में इस न्यायालय का कोई प्रामाणिक निर्णय नहीं था जिसके आधार पर कोई निर्धारिती अपनी वित्तीय व्यवस्था करने के लिए अवलंब लेने का दावा कर सके। क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले में विनिश्चय से पूर्व किसी उच्च न्यायालय द्वारा धारा 80ड की उपधारा (1) के निर्वचन के बारे में एकमात्र विनिश्चय अपर आयकर आयुक्त **बनाम** क्लाथ ट्रेडर्स प्राइवेट लिमिटेड वाले (पूर्वोक्त) मामले में गुजरात उच्च न्यायालय का विनिश्चय था और उस विनिश्चय में भी प्रमित रूप से वही दृष्टिकोण अपनाया गया था जो प्रस्तुत मामले में हम अपना रहे हैं। इसलिए यह समझ पाना कठिन है कि कोई निर्धारिती विधिसम्मत रूप से यह शिकायत कैसे कर सकता है कि उसे कठिनाई अथवा असुविधा होगी यदि हम क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले को उलट दें। यदि अपर आयकर आयुक्त **बनाम** क्लाथ ट्रेडर्स प्राइवेट लिमिटेड वाले (पूर्वोक्त) मामले में गुजरात उच्च न्यायालय के विनिश्चय के बावजूद निर्धारिती उस उपधारणा पर अग्रसर हुआ जिसे अब गलत पाया गया, कि गुजरात उच्च न्यायालय का विनिश्चय गलत था और धारा 80ड की उपधारा (1)

---

1 (1960) ए० सी० 459.

के अधीन अनुज्ञेय कटौती की गणना निर्धारिती द्वारा प्राप्त लाभांश की पूर्ण रकम के प्रति निर्देश से की जानी चाहिए थी तो स्वयं निर्धारिती ही दोषी है पूरी तरह से यह जानते हुए कि गुजरात उच्च न्यायालय ने धारा 80ड की उपधारा (1) के निर्वचन का प्रश्न राजस्व विभाग के पक्ष में विनिश्चित किया था और इस न्यायालय का उससे भिन्न दृष्टिकोण अपनाने वाला कोई विनिश्चय नहीं था, कोई भी प्रज्ञावान निर्धारिती इस आधार पर अपनी वित्तीय व्यवस्था न करता कि गुजरात उच्च न्यायालय का विनिश्चय गलत था। इसके अतिरिक्त पहले ही विवेचित कारणोंवश हम यह समझते हैं कि क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले का विनिश्चय गलत है क्योंकि इसमें एक बहुत महत्वपूर्ण तथ्य को ध्यान में नहीं लाया गया है अर्थात् धारा 80ड की उपधारा (1) के अधीन की जाने वाली कटौती सकल कुल आय में से नहीं की जानी है बल्कि "लाभांश के रूप में ऐसी आय" में से की जानी है। एक अन्य परिस्थिति भी है जिसके कारण हमारे लिए क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले के विनिश्चय पर पुनर्विचार करना और पुनरीक्षण करना आवश्यक है और वह कैम्बे इलैक्ट्रिक सप्लाई कम्पनी वाले (पूर्वोक्त) मामले का विनिश्चय है। क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले का विनिश्चय कैम्बे इलैक्ट्रिक सप्लाई कंपनी वाले मामले के विनिश्चय से असंगत है। दोनों विनिश्चय एक साथ नहीं चल सकते। यदि एक सही है तो तार्किक रूप से दूसरा अवश्य ही गलत होगा और विलोमतः। अतः इन दो विनिश्चयों के बीच विरोध का समाधान करना और विधि का सामंजस्य करना आवश्यक है और इस कारण क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले के विनिश्चय की शुद्धता की जांच करने की आवश्यकता है। इस कारणवश ही हमने क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले के विनिश्चय पर पुनर्विचार और उसका पुनरीक्षण किया है और ऐसे पुनर्विचार और पुनरीक्षण के पश्चात् ही हम इस निष्कर्ष पर पहुंचे हैं कि क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले का विनिश्चय गलत है और उसे उलट दिया जाना चाहिए।

20. इस दृष्टिकोण के आधार पर यह बात प्रकट है कि धारा 80कक के भूतलक्षी प्रवर्तन की सांविधानिक विधिमान्यता के प्रश्न पर विचार करना अनावश्यक हो जाता है। धारा 80कक, भूतलक्षी रूप से प्रवर्तित होने में, मात्र रूप से उस विधि की घोषणा करता है जैसी कि 1 अप्रैल, 1968 से थी और इसके विरुद्ध विधिमान्य रूप से कोई शिकायत नहीं की जा सकती है।

21. तद्नुसार हम रिट याचिका खारिज करते हैं किन्तु मामले की विशेष परिस्थितियों में यह निदेश देते हैं कि प्रत्येक पक्षकार अपने खर्चे वहन करेगा।

न्यायमूर्ति अमरेन्द्र नाथ सेन—

22. मुझे अपने विद्वान् बंधु न्यायमूर्ति भगवती के निर्णय को पढ़ने का अवसर मिला है। मेरे विद्वान् बंधु ने अपने निर्णय में मामले के सभी तात्विक तथ्यों और परिस्थितियों को उपवर्णित किया है। उन्होंने सुसंगत कानूनी उपबंधों को और आयकर अधिनियम की धारा 80ड के विधायी इतिहास को निर्दिष्ट किया है। उन्होंने **क्लाथ ट्रेडर्स लिमिटेड** बनाम **अपर आयकर आयुक्त**[1] और **कैम्बे इलैक्ट्रिक सप्लाई इंडस्ट्रियल कंपनी लिमिटेड** बनाम **आयकर आयुक्त**[2] वाले मामले में इस न्यायालय के विनिश्चयों सहित विभिन्न न्यायालयों के पूर्ववर्ती विनिश्चयों पर भी विचार किया है। उन्होंने धारा 80ड के उपबंधों का विश्लेषण किया है और उनका निर्वचन किया है। चूंकि मेरे विद्वान् बंधु ने जो कुछ कहा है मोटे तौर पर मैं उससे सहमत हूं, इसलिए मैं उसे पुन: उद्धृत करना नहीं चाहता। किंतु मैं अपनी कुछ मताभिव्यक्ति करना चाहता हूं।

23. इस न्यायालय की बृहत् न्यायपीठ द्वारा किसी लघु न्यायपीठ के विनिश्चय का अध्यारोहण करने और उलटे जाने के प्राधिकार और अधिकारिता को प्रश्नगत नहीं किया जा सकता। किंतु मेरी यह राय है कि किसी वित्तीय विधान के आधार पर इस न्यायालय का कोई विनिश्चय जिसमें वित्तीय फायदे और दायित्व का प्रश्न अन्तर्वलित हो, उसमें सामान्यतया हस्तक्षेप नहीं किया जाना चाहिए और केवल विरले मामलों में ही हस्तक्षेप किया जाना चाहिए। किसी वित्तीय विधान के बारे में इस न्यायालय के विनिश्चय के आधार पर और ऐसे मामले में, जिसमें वित्तीय व्यवस्था और समायोजन अंतर्वलित हो, पक्षकार अपने वित्तीय कार्यकलाप की व्यवस्था कर सकते हैं और वास्तव में वे इस न्यायालय द्वारा अधिकथित विधि के आधार पर अपने वित्तीय कार्यकलाप की व्यवस्था और समायोजन करते हैं। इस न्यायालय के विनिश्चय द्वारा स्थिर विधि को उलटने से भ्रांति हो सकती है और उसके परिणामस्वरूप वित्तीय अस्थिरता हो सकती है जिसके कारण न केवल सम्बद्ध पक्षकारों पर गंभीर प्रभाव पड़ सकता है बल्कि समस्त देश के आर्थिक विकास पर भी। यदि किसी वित्तीय विधान के किसी उपबंध का निर्वचन करने पर युक्तियुक्त रूप से दो दृष्टिकोण संभव हैं तो इस न्यायालय की बृहत् न्यायपीठ इस न्यायालय की लघु न्यायपीठ द्वारा अपनाए गए दृष्टिकोण में मात्र इस आधार पर हस्तक्षेप नहीं करेगी

---

[1] 118 आई० टी० आर० 243.

[2] 113 आई० टी० आर 84.

1985(7) eILR(PAT) SC 49

कि बृहत् न्यायपीठ को अन्य दृष्टिकोण बेहतर लगता है और बृहत् न्यायपीठ उसे पसंद करती है। यदि लघु न्यायपीठ का विनिश्चय गलत है तो आवश्यक रूप से बृहत् न्यायपीठ को विनिश्चय में हस्तक्षेप करना होगा क्योंकि यह न्यायालय गलत विनिश्चय को देश की मान्य विधि के रूप में प्रवर्तित नहीं होने देगा।

24. सभी सुसंगत तथ्यों और इस मामले की परिस्थितियों तथा पूर्ववर्ती विनिश्चयों पर सावधानीपूर्वक विचार करने के पश्चात्, जिन्हें मेरे विद्वान् बंधु के निर्णय में उद्धृत किया गया है, मुझे इस निष्कर्ष पर पहुंचने में कोई संकोच नहीं है कि मेरे विद्वान् बंधु ने जो विनिश्चय दिया है निर्णय में दिए गए कारणोंवश वह सही है। मेरे विद्वान् बंधु ने धारा 80ड के उपबंधों का समुचित रूप से विश्लेषण किया है और उनका अर्थान्वयन के सुस्थिर सिद्धांतों को लागू करते हुए सही अर्थान्वयन किया है। मैं अपने विद्वान् बंधु से इस बाबत सहमत हूं कि क्लाथ ट्रेडर्स लिमिटेड **बनाम** अपर आयकर आयुक्त वाले मामले में, उन्होंने इस निष्कर्ष पर पहुंचने के लिए जो कारण दिए हैं, उसके आधार पर वह गलत है। मेरी यह राय है कि यह नहीं कहा जा सकता कि क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले का विनिश्चय करते समय इस न्यायालय ने दो युक्तियुक्त रूप से संभव दृष्टिकोणों में से एक अपनाया था। जैसा कि मेरे विद्वान् बंधु ने धारा 80ड के समुचित अर्थान्वयन के आधार पर युक्तियुक्त रूप से संकेत किया है, कि क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले में इस न्यायालय द्वारा अपनाए गए दृष्टिकोण भ्रांत और गलत हैं। मैं अपने विद्वान् बंधु से, उनके निर्णय में कथित कारणों के आधार पर, धारा 80ड के निर्वचन से पूर्णतया सहमत हूं।

25. यह बात ध्यान देने योग्य है कि क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले में इस न्यायालय ने जैसे ही विनिश्चय दिया, संसद् ने विधायी आशय को स्पष्ट रूप से प्रकट करने के लिए और यह इंगित करने के लिए कि वह विनिश्चय विधानमंडल के सही आशय को परिलक्षित नहीं करता है, संशोधन द्वारा भूतलक्षी प्रभाव से धारा 80कक जोड़ी। मेरे विद्वान् बंधु के निर्णय के अनुसार, जिससे मैं सहमत हूं, धारा 80ड के समुचित अर्थान्वयन के दृष्टिकोण से यह नहीं कहा जा सकता कि धारा 80कक का प्रभाव भूतलक्षी प्रभाव से कोई नया कर अधिरोपित करना है। धारा 80कक स्पष्ट रूप से यह घोषणा करती है कि सदैव ही सही स्थिति क्या रही है। इस मामले में भूतलक्षी प्रभाव से किसी अन्य कर के अधिरोपण का प्रश्न ही उद्भूत नहीं होता। यह भी संकेत कर देते हैं कि क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले

1985(7) eILR(PAT) SC 49

का विनिश्चय अधिक समय तक प्रभावी नहीं रहा जिससे कि किसी निर्धारिती पर गंभीर रूप से प्रभाव पड़ा हो। क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले में गुजरात उच्च न्यायालय का विनिश्चय, जिसे इस न्यायालय द्वारा उलट दिया गया था, निर्धारिती के विरुद्ध था और जैसे ही इस न्यायालय ने क्लाथ ट्रेडर्स वाले मामले में गुजरात उच्च न्यायालय के विनिश्चय को उलटा, संसद् ने इस मामले में मध्यक्षेप किया। इस पहलू पर भी मेरे विद्वान् बंधु ने अपने निर्णय में पूरी तरह से प्रकाश डाला है।

26. इन मताभिव्यक्तियों के साथ मैं अपने विद्वान् बंधु के निर्णय से पूर्णतया सहमत हूं और उन्होंने जो आदेश दिया है उससे सहमत हूं।

रिट याचिका खारिज की गयी।

श०