लोहिया मशीन्स लिमिटेड (मैसर्स) और एक अन्य

बनाम

भारत संघ और अन्य

(25 जनवरी, 1985)

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

आय-कर अधिनियम, 1961 (1961 का 43)—धारा 80-ञ (सपठित आय-कर नियम, 1962 का नियम 19-क]—लाभों या अभिलाभों पर कर से छूट—नए औद्योगिक उपक्रम के लाभों और अभिलाभों के एक भाग को कर से छूट दिया जाना—इस उपबंध को लागू करने के लिए केन्द्रीय राजस्व बोर्ड द्वारा नियमों में नियम 19-क पुर:स्थापित किया जाना—विभिन्न उच्च न्यायालयों द्वारा इस धारा के बारे में परस्पर-विरोधी मत व्यक्त करना—धारा 80-ञ को भूतलक्षी प्रभाव से संशोधित किया जाना—इस प्रकार का संशोधन मात्र स्पष्टीकारक स्वरूप का होने के कारण विधिमान्य है ।

आय-कर अधिनियम, 1961 (1961 का 43)—धारा 80-ञ(1-क) (सपठित आय-कर नियम, 1962 का नियम 19-क)—भूतलक्षी प्रभाव से धारा 80-ञ में संशोधन किया जाना—संशोधन की विधिमान्यता को चुनौती दी जाना—विधिमान्यकरण अधिनियम का प्रभाव भूतलक्षी प्रभाव से नए सिरे से कर अधिरोपित करना नहीं है अपितु पूर्व अधिरोपित उद्ग्रहण को वैध करना है, अत: संशोधन ठीक और युक्तियुक्त आधारों पर होने के कारण विधिमान्य है ।

आय-कर नियम, 1962—नियम 19-क [सपठित आय-कर अधिनियम, 1961 की धारा 80-ञ (1)]—'नियोजित पूंजी'—उक्त शब्दों में सात वर्षों से अन्यून अवधि के उधार को कर की छूट से अपवर्जित करना—'नियोजित पूंजी' में विधिक भाव या वाणिज्यिक भाषा या लेखा पद्धति में सदैव लम्बी अवधि के उधार सम्मिलित नहीं हैं तथा इसके विभिन्न संदर्भों तथा परिस्थितियों में कई निर्वचन किए जा सकते हैं और केन्द्रीय राजस्व बोर्ड ऐसा निर्वचन करने में सक्षम है ।

1985(1) eILR(PAT) SC 1

प्रशासनिक विधि—[सपठित आय-कर नियम, 1962 का नियम 19-क]—केन्द्रीय राजस्व बोर्ड को 'नियोजित पूंजी' की संगणना की पद्धति विहित करने के लिए शक्ति प्रदत्त की जाना—ऐसी शक्ति से सशक्त होकर राजस्व बोर्ड द्वारा नियमों में नियम 19-क जोड़ा जाना—इस नियम की विधिमान्यता को काफी वर्षों तक चुनौती न दी जाना—नियम को संसद् के समक्ष रखा जाना और उसमें कोई परिवर्तन न किया जाना—राजस्व बोर्ड को नियम बनाने की शक्ति प्रदत्त करना शक्ति का अत्यधिक प्रत्यायोजन नहीं है—भूतलक्षी प्रभाव से कराधान कानून के अधीन लाभ को वापस लेना मनमाना एवं अयुक्तियुक्त नहीं है।

कानूनों का निर्वचन—किसी उपबंध विशेष का अर्थान्वयन—सम्बद्ध उपबंध के अर्थान्वयन में ऐतिहासिक विकास का प्रयोग किया जाना—किसी अधिनियमित उपबंध पर काफी वर्षों तक आक्षेप न किया जाना—कुछ उच्च न्यायालयों द्वारा नियम को शून्य घोषित किया जाना—भूतलक्षी प्रभाव से उपधारा के रूप में नियम सम्मिलित करके धारा का संशोधन किया जाना—ऐतिहासिक विकास की उपबंध के अर्थान्वयन करने में उपेक्षा नहीं की जा सकती तथा उच्च न्यायालयों की मत-भिन्नता को ध्यान में रखते हुए भूतलक्षी प्रभाव से धारा का संशोधन करना विधि की दृष्टि से दोषपूर्ण नहीं है।

इण्डियन इन्कम टैक्स ऐक्ट, 1922 की धारा 15-ग, जो आय-कर अधिनियम, 1961 की धारा 80-ञ के समान उपबंध था, को पहली बार सन् 1949 में पुरःस्थापित किया गया। इस धारा की उपधारा (1) ने नए औद्योगिक उपक्रम के लाभों और अभिलाभों के एक भाग को कर से छूट दी। जैसा कि धारा 15(1) में प्रकल्पित है, औद्योगिक उपक्रम में 'नियोजित पूंजी' की संगणना के लिए नियम बनाए गए। उधार ली गई रकमों और ऋण "उपक्रम में नियोजित पूंजी" की संगणना में अपवर्जित किए गए थे। सन् 1949 में धारा 15-ग को पुनः अधिनियमित किया गया किन्तु इस स्थिति में कोई परिवर्तन नहीं किया गया। यद्यपि समय-समय धारा में परिवर्तन किए गए, धारा का मूल ढांचा और नियम वही रहे। परिणाम यह था कि 31 मार्च, 1949 से धारा 15-ग के पुरःस्थापन के समय से जब तक यह प्रवृत्त रही, निर्धारिती से उधार ली गई रकमें और शोध्य ऋण धारा 15-ग के अधीन पात्र छूट की मात्रा का अवधारण करने के प्रयोजन के लिए उपक्रम में नियोजित पूंजी की संगणना में अपवर्जित किए जाते रहे। जब 1961 का अधिनियम

अधिनियमित किया गया, धारा 15-ग को धारा 84 के रूप में फिर से लिखा गया। 1961 वाले अधिनियम के अधीन भी वही स्थिति बनी रही जैसा कि किसी उपक्रम में नियोजित पूंजी की संगणना में उधार ली गई रकमें और ऋणों के अपवर्जन के सम्बन्ध में पहले थी। यह उस समय तक चलता रहा जब धारा 84 को सन् 1968 में धारा 80-ञ द्वारा प्रतिस्थापित कर दिया गया। धारा 80-ञ की उपधारा (1) में पुरःस्थापित नए शब्द ये थे 'निर्धारण वर्ष से सुसंगत पूर्व वर्ष के सम्बन्ध में विहित प्रकार से संगणित'। केन्द्रीय राजस्व बोर्ड ने नियम 19-क बनाया जिसमें वह प्रक्रिया विहित की जिसमें कि औद्योगिक उपक्रम में नियोजित पूंजी को धारा 80-ञ के प्रयोजन के लिए संगणित किया जाना चाहिए। नियम 19-क ने नियम 19 के पाठ में काफी परिवर्तन किए। उसने पूर्व स्थिति से इस नियम के अधीन विचलन किया और संगणना कालावधि के प्रारम्भ को या के पश्चात् अर्जित आस्तियों को लेखे से छोड़ दिया गया और संगणना कालावधि के प्रथम दिन को आस्ति के मूल्य को व्यपदिष्ट करने वाली रकमों को औद्योगिक उपक्रम में नियोजित पूंजी की संगणना में लिखा जाना था। परिणाम यह हुआ कि 1 अप्रैल, 1968 के पश्चात् और से जबकि नियम 19-क प्रवृत्त हुआ था, अनुमोदित स्रोत से उधार ली गई रकमें जो तीन वर्षों से अन्यून समय में पुनर्संदेय थीं, पहली बार औद्योगिक उपक्रम में नियोजित पूंजी की संगणना के लेखे में ली जाने लगीं। यद्यपि उधार ली गई रकमें और निर्धारिती से शोध्य ऋणों की अन्य श्रेणियां संगणना से अपवर्जित रहती रहीं। सन् 1971 में उप-नियम (3) को संशोधित किया गया। इस संशोधन का परिणाम यह हुआ कि वह स्थिति, जो नियम 19-क के अधिनियम से पूर्व अभिभावी थी, फिर से बहाल कर दी गई और निर्धारिती द्वारा संगणना कालावधि के प्रथम दिन को शोध्य ऋण और उधार ली गई रकमें धारा 80-ञ के प्रयोजन के लिए औद्योगिक उपक्रम में नियोजित पूंजी की संगणना में कटौती योग्य हो गए। यह संशोधन 1 अप्रैल, 1972 से प्रवृत्त हुआ। लम्बी अवधि के उधारों के अपवर्जन के सम्बन्ध में संविवाद से विभिन्न उच्च न्यायालयों के बीच मत-भिन्नता हुई। कुछ उच्च न्यायालयों ने यह अभिनिर्धारित किया कि नियम 19-क धारा 80-ञ का अधिकारातीत था, जहां तक कि इसमें लम्बी अवधि के ऋणों का संगणना कालावधि के प्रथम दिन को की जाने वाली नियोजित पूंजी की संगणना के अपवर्जन के लिए उपबंध था, जबकि अन्य उच्च न्यायालयों ने यह अभिनिर्धारित किया कि नियम विधिमान्य था। विधि में भ्रांति को दूर करने के लिए धारा 80-ञ को संशोधित किया गया और 1 अप्रैल, 1972 से भूतलक्षी प्रभाव से उसमें उपधारा (1-क) पुरःस्थापित कर दी गई। यह उपधारा उन्हीं शब्दों में थी, जैसा

1985(1) eILR(PAT) SC 1

कि नियम 19-क। धारा 80-ञ(1) में 'विहित प्रकार से संगणित' शब्द 1 अप्रैल, 1972 से भूतलक्षी प्रभाव से 'उपधारा (1-क) में विहित प्रकार से संगणित' शब्दों द्वारा प्रतिस्थापित किए गए। पिटीशनरों की ओर से यह दलील दी गई है कि (1) 'नियोजित पूंजी' अभिव्यक्ति को उसके विधिक और प्रचलित भाव में लम्बी अवधि के उधारों और कामकाज पूंजी सम्मिलित करनी चाहिए; (2) कि नियमों का नियम 19-क इस हद तक धारा 80-ञ(1) का अधिकारातीत था कि इसमें उन शब्दों में 'नियोजित पूंजी' की संगणना की पद्धति विहित की थी जो सभी नियोजित पूंजी को अपवर्जित करते हैं और केवल संगणना कालावधि के प्रथम दिन को ही नियोजित पूंजी की संगणना का उपबन्ध करते हैं और शेष संगणना कालावधि के दौरान नियोजित अतिरिक्त पूंजी की उपेक्षा करते हैं; (3) कि धारा 80-ञ में 1 अप्रैल, 1972 से भूतलक्षी प्रभाव से 1980 में पुरःस्थापित उपधारा (1-क) का संशोधन असांविधानिक था क्योंकि अभिव्यक्ति के अनुसार 'नियोजित पूंजी' शब्द वाणिज्यिक रूढ़ि अर्जित कर चुके हैं जिसमें आवश्यक रूप से लम्बी अवधि के उधार सम्मिलित हैं और यह नियम इसको अपवर्जित नहीं कर सकता। पिटीशनों को खारिज करते हुए,

अभिनिर्धारित—केवल इस कारण कि 'लगाई गई पूंजी' अभिव्यक्ति के भिन्न-भिन्न अर्थ हैं, क्योंकि विधानमण्डल ने उसे अधिनियमित किया है, आय-कर अधिनियम की धारा 80-ञ की उपधारा (1) के अधीन अनुज्ञेय अनुतोष की गणना करने के प्रयोजनार्थ कानूनी प्रतिशत लगाई गई पूंजी को इस प्रकार लागू किया जाना चाहिए मानो कि उसकी संगणना विहित रीति से की गई हो। यह बात कि 'लगाई गई पूंजी' की संगणना कैसे की जाएगी, आय-कर अधिनियम, 1961 की धारा 295 के अधीन नियम बनाकर केन्द्रीय राजस्व बोर्ड द्वारा विहित किए जाने के लिए छोड़ दी गई है। संगणना की प्रक्रिया में ऐसी मदों को, जिनकी बाबत कदाचित यह माना जा सकता है कि वे 'लगाई गई पूंजी' अभिव्यक्ति की परिधि के भीतर आती हैं, शामिल करने और अपवर्जित करने की बात अन्तर्ग्रस्त होगी। केन्द्रीय राजस्व बोर्ड 'लगाई गई पूंजी' की संगणना करने की रीति विहित करते हुए कुछ मदें सम्मिलित कर सकता है और कुछ अन्य मदें अपवर्जित कर सकता है। इसी अर्थ में 'संगणित' शब्द का उपयोग इस प्रकार का विधान अधिनियमित करते हुए किया है। पूर्वतम विधान पर विचार करते हुए, जिसमें 'संगणित' शब्द का उपयोग 'लगाई गई पूंजी' के सम्बन्ध में किया गया है, यह निष्कर्ष निकाला जा सकता है कि मानक लाभ का अवधारण करने के लिए एक्सैस प्रोफिट्स

टैक्स ऐक्ट, 1940 में, कानूनी प्रतिशत की बाबत यह अपेक्षित था कि वह पूंजी की ऐसी औसत रकम को लागू की जाए जो कि द्वितीय अनुसूची के अनुसार संगणित हो, और द्वितीय अनुसूची में कतिपय मदों को शामिल किए जाने के लिए और कतिपय ऐसी अन्य मदों को अपवर्जित किए जाने के लिए, जिनमें उधार लिए गए धन और ऋण शामिल हैं, उपबंध किया गया है। इस कानून में विधानमण्डल ने स्पष्टत: उधार लिए गए धन और ऋण के अपवर्जन को 'लगाई गई पूंजी' की संगणना करने की प्रक्रिया में सन्निहित माना है या यदि इसी बात को दूसरे ढंग से कहा जाए तो विधायी प्रथा के अनुसार लगाई गई पूंजी की संगणना में प्रक्रिया के भाग के रूप में उधार लिए गए धन और ऋणों जैसी मदों के अपवर्जन की बात वैध रूप से अन्तर्ग्रस्त हो सकती है। उसी प्रकार से बिजनैस प्रोफिट्स टैक्स ऐक्ट, 194 तथा सुपर प्रोफिट्स टैक्स ऐक्ट, 1963 में भी 'संगणित' शब्द का उपयोग इस अर्थ में किया गया है कि 'लगाई गई पूंजी' की संगणना की प्रक्रिया में उधार लिए गए धन और ऋण के अपवर्जन की बाबत अन्तर्ग्रस्त है। उसी प्रकार से कंपनी (लाभ) अतिकर अधिनियम, 1964 में भी "संगणित" शब्द का उपयोग उसी अर्थ में किया गया है। निश्चित रूप से यह बात बताई जा सकती है कि इस कानून में 'संगणित' शब्द का उपयोग 'कम्पनी की पूंजी' के सम्बन्ध में न कि 'लगाई गई पूंजी' के संबंध में किया गया है, किन्तु उससे कोई अन्तर नहीं पड़ेगा, क्योंकि यहां पर जिस बात से सम्बन्ध है, वह वह अर्थ है, जिसमें 'संगणित' शब्द का उपयोग किया गया है और यह कि क्या उसमें अपवर्जन तथा सम्मिलित किए जाने की क्रिया अन्तर्ग्रस्त है, और क्या उस मुद्दे के सम्बन्ध में उस अधिनियम से, सदृश रूप से, पर्याप्त रोशनी पड़ती है। ऐसी कानूनी कटौती की परिभाषा, जो कि इस कानून के अधीन अतिकर के प्रभार का अवधारण करने के प्रयोजनार्थ प्रभार्य लाभों में से अवश्य ही की जानी चाहिए, ऐसे की गई है कि उससे "ऐसी रकम अभिप्रेत है जो कि द्वितीय अनुसूची के उपबंधों के अनुसार यथा संगणित कम्पनी की पूंजी के दस प्रतिशत के समतुल्य हो" और 1976 के वित्त अधिनियम 66 द्वारा संशोधन के पश्चात् द्वितीय अनुसूची में कम्पनी की पूंजी की संगणना में उधार लिए गए और ऋण को शामिल करने के लिए उपबंध नहीं किया गया है, यद्यपि उसमें समादत्त शेयर-पूंजी और आरक्षितियों को शामिल करने के लिए उपबंध किया गया है। इस प्रकार से यह बात देखी जाएगी कि 'लगाई गई पूंजी' के संबंध में 'संगणित' शब्द के उपयोग के पीछे एक विधायी इतिहास है और विधायी रूप से यह बात मान ली गई है कि उसमें संगणना की प्रक्रिया के भाग

1985(1) eILR(PAT) SC 1

के रूप में ऐसी मदों को शामिल करने या उन्हें अपवर्जित करने की बात अन्तर्ग्रस्त है, जिनकी बाबत अन्यथा यह माना जा सकता है कि वे 'लगाई गई पूंजी' के भाग हैं। इसी पृष्ठभूमि के संदर्भ में ही, न कि अछूती कोशिश के तौर पर विधानमण्डल ने 'संगणित' शब्द का उपयोग धारा 80-ञ की उपधारा (1) में लगाई गई पूंजी के सम्बन्ध में किया है। (पैरा 18)

आय-कर अधिनियम, 1961 में भी 'संगणित' शब्द का लगातार उपयोग 'आय' के सम्बन्ध में इस अर्थ में किया जाता रहा है कि उसमें आय की मदों का सम्मिलित किया जाना और अपवर्जित किया जाना, दोनों ही अन्तर्ग्रस्त हैं। धारा 2 के खण्ड (45) में 'कुल आय' की परिभाषा की गई है जिससे धारा 5 में निर्दिष्ट आय की कुल रकम अभिप्रेत है "जिसकी संगणना इस अधिनियम में अधिनियमित रीति से की गई है।" यदि आय-कर अधिनियम, 1961 में दिए गए उपबंध को देखा जाए, जिसमें कुल आय की संगणना की रीति अधिकथित की गई है, तो यह स्पष्ट हो जाएगा कि 'कुल आय' संगणना की प्रक्रिया में आय की विभिन्न मदों को सम्मिलित और अपवर्जित करने की दोनों ही बातें अन्तर्ग्रस्त हैं। धारा 10 में यह उपबंध किया गया है कि किसी व्यक्ति की पूर्ववर्ती वर्ष की कुल आय की संगणना करने में उस धारा के खण्डों में से किसी भी खण्ड के भीतर आने वाली कोई आय कुल आय में सम्मिलित नहीं की जाएगी, यद्यपि ऐसी आय, जिसकी बाबत अपवर्जित किया जाना अपेक्षित है, निस्सन्देह आय है और इसी कारण से वह उस अभिव्यक्ति की स्पष्ट स्वाभावित अर्थव्याप्ति के अनुसार, कुल आय का भाग है किन्तु उसकी बाबत कर के प्रभार का अवधारण करने में अपवर्जित किया जाना अपेक्षित है, क्योंकि 'कुल आय' की परिभाषा ऐसी आय की कुल आय रकम के रूप में की गई है, जिसकी संगणना अधिनियम में अधिकथित रीति से की गई है। वही स्थिति धारा 11 के सम्बन्ध में भी है और वह कुल आय की संगणना करने में आय के कतिपय प्रवर्गों को अपवर्जित करती है। उसके बाद धारा 29 में यह उपबंध किया गया है कि कारबार या वृत्ति के लाभ और अभिलाभ से नई आय की संगणना धारा 30 से 43-क तक के उपबंधों के अनुसार की जाएगी। इन धाराओं में कुल आय की संगणना करने में विभिन्न मदों को सम्मिलित किए जाने और अपवर्जित किए जाने के लिए उपबंध किया गया है। धारा 80-क से धारा 80-फफ तक में भी उन कटौतियों के लिए उपबंध किया गया है जो कुल आय की संगणना करने में की जानी होती हैं और धारा 80-जज, 80-जज और 80-ण जैसी धाराओं के अधीन ऐसी मद, जो कि निर्विवाद रूप से किसी निर्धारिती की आय का भाग है, की बाबत भी यह

1985(1) eILR(PAT) SC 1

अपेक्षित होता है कि वह कर के लिए प्रभार्य कुल आय की संगणना करने में अपवर्जित की जाए। धारा 80-ञ की उपधाराओं में भी 'संगणित' शब्द का उपयोग उसी अर्थ में किया गया है कि उसमें सम्मिलित करना और अपवर्जित करना दोनों ही अन्तर्ग्रस्त हैं। धारा 80-ञ की उपधारा (4) के दूसरे परन्तुक में यह उपबंध किया गया है कि जहां कोई भवन या उसका भाग, जिसका उपयोग पहले किसी प्रयोजन के लिए किया गया है, औद्योगिक उपक्रम के कारबार को अन्तरित किया जाता है, वहां इस प्रकार अंतरित भवन या उसके भाग का मूल्य औद्योगिक उपक्रम में 'लगाई गई पूंजी' की संगणना करने में हिसाब में नहीं लिया जाएगा। उसी प्रकार से उपधारा के स्पष्टीकरण-2 में इन शब्दों में यह अधिनियमित किया गया है कि उसकी परिधि और प्रविषय के भीतर आने वाले मामले में इस प्रकार अंतरित मशीनरी या संयंत्र या उसके किसी भी भाग के कुल मूल्य को औद्योगिक उपक्रम में 'लगाई गई पूंजी' की संगणना करने में हिसाब में नहीं लिया जाएगा। इसके बाद पुनः धारा 80-ञ की उपधारा (6) के स्पष्टीकरण में होटल के कारबार की दशा में 'लगाई गई पूंजी' की संगणना करने में इस अंतरित भवन, मशीनरी या संयंत्र या उसके किसी भाग के कुल मूल्य के अपवर्जन के लिए उसी प्रकार का उपबंध किया गया है। इस बार यह बात देखी जाएगी कि धारा 80-ञ में इन उपबंधों के अनुसार भी 'लगाई गई पूंजी' की संगणना करने की प्रक्रिया ऐसी मद या मदों को वैध रूप से अपवर्जित कर सकती है जो कि स्पष्टतः और असंदिग्ध रूप से लगाई गई पूंजी के भाग हैं। निस्सन्देह, विधानमण्डल न कि नियम बनाने वाला कोई प्राधिकारी, इन उपबंधों को अपवर्जित करने की बाबत अधिनियमित करता है। किन्तु मुद्दा यह नहीं है कि क्या विधानमण्डल ने या नियम बनाने वाले किसी प्राधिकारी ने अपवर्जित किया है, बल्कि मुद्दा यह है कि क्या ऐसा अपवर्जन संगणना की प्रक्रिया में इस प्रकार सन्निहित है जिससे कि उसे उसमें समाविष्ट किया जा सके और इस मुद्दे के सम्बन्ध में न केवल एक्सेस प्रोफिट्स टैक्स ऐक्ट, 1940, बिजनैस प्रोफिट्स टैक्स ऐक्ट, 1947, सुपर प्रोफिट्स टैक्स ऐक्ट, 1963 और कम्पनी (लाभ) अतिकर अधिनियम, 1964 के उपबंध, बल्कि आय-कर अधिनियम के विभिन्न उपबंधों में स्पष्ट रूप से यह उपदर्शित किया गया है कि विधानमण्डल ने धारा 80-ञ की उपधारा (1) में "संगणित" शब्द का उपयोग इस प्रकार किया है कि उसमें उन मुद्दों का न केवल सम्मिलित किया जाना अन्तर्ग्रस्त है, बल्कि अपवर्जन भी अन्तर्ग्रस्त हो जाता है, जिसकी बाबत अन्यथा यह माना जा सकता है कि वह 'लगाई गई पूंजी' की परिधि के भीतर आता है। विधानमण्डल ने यह बात केन्द्रीय

1985(1) eILR(PAT) SC 1

राजस्व बोर्ड पर नियम बनाने वाले प्राधिकारी के रूप में छोड़ दी है कि वह उस रीति को विहित करे जिससे 'लगाई गई पूंजी' की संगणना की जाएगी और इस प्रकार विहित करने में, केन्द्रीय राजस्व बोर्ड उन मदों को सम्मिलित या, अपवर्जित कर सकेगा जिन्हें 'लगाई गई पूंजी' के भाग के रूप में माना जा सकता है। (पैरा 19)

जब अनुमोदित स्रोतों से डिबेंचरों और दीर्घावधिक उधार की रकमें कंपनी की पूंजी की संगणना में शामिल की गई थीं, तब ऐसे डिबेंचरों और दीर्घावधिक उधारों के सम्बन्ध में कम्पनी द्वारा संदेय ब्याज की रकम की बाबत यह अपेक्षित था कि उन्हें अतिकर के दायित्वाधीन प्रभार्य लाभों का हिसाब लगाने के प्रयोजन के लिए कुल आय में पुनः जोड़ दिया जाए। किन्तु 1976 के वित्त अधिनियम 66 की धारा 29 द्वारा द्वितीय अनुसूची के नियम 1 के खण्ड (iv) और (v) को लुप्त कर दिया गया था, जिसके परिणामस्वरूप कम्पनी द्वारा पूर्वोद्धृत डिबेंचरों, यदि कोई हों तथा अनियमित स्रोतों से दीर्घावधिक उधार रकमें अब आगे शामिल किए जाने योग्य नहीं रह गईं और इसी कारण उन्हें कम्पनी की पूंजी की संगणना करने में अपवर्जित कर दिया गया। जब डिबेंचरों और अनुमोदित स्रोतों से ली गई दीर्घावधिक उधार रकमें इस प्रकार अपवर्जित कर दी गईं, तो प्रथम अनुसूची के नियम 3 को भी साथ-साथ 1976 के वित्त अधिनियम 66 की धारा 29 द्वारा संशोधित कर दिया गया और डिबेंचरों तथा अनुमोदित स्रोतों से ली गई दीर्घावधिक उधार रकमों के सम्बन्ध में कम्पनी द्वारा संदेय व्याज की रकम को पुनः जोड़ने विषयक उपबन्ध को लुप्त कर दिया गया। कम्पनी (लाभ) अतिकर अधिनियम 1964 के संशोधन से तथा पहले वाले तीनों कानूनों के उपबन्धों से यह स्पष्ट है कि वर्षों तक विधानमण्डल द्वारा लगातार अपनाई गई इस परिपाटी और इस परिपाटी में विधानमण्डल के आशय की प्रबल इच्छा की झलक मिलती है —यह रही है कि जब कभी उधार ली गई धनराशियों पर संदेय ब्याज की या तो कटौती नहीं की जाती या यदि कटौती की जाती है तो कुल आय की संगणना करने में उसे पुनः जोड़ दिया जाता है, तब उधार ली गई ऐसी धनराशियां 'लगाई गई पूंजी' या कम्पनी की पूंजी की संगणना करने में शामिल की जाती हैं और उसी प्रकार, जबकि उधार ली गई धनराशियों पर संदेय ब्याज कुल आय की संगणना करने में काटा जाता है और पुनः नहीं जोड़ दिया जाता है, तब उधार ली गई ऐसी धनराशियां लगाई गई पूंजी या कम्पनी की पूंजी की संगणना करने में अपवर्जित कर दी जाती हैं। यहां पर, जहां तक कि धारा 80-ञ की उपधारा 1 का

सम्बन्ध है, उधार ली गई धनराशियों पर ब्याज निर्धारिती की कुल आय की संगणना करने में कटौती किए जाने के लायक है और उसकी बाबत यह अपेक्षित नहीं होता है कि उसे पुनः जोड़ दिया जाए और इसी कारण से वह इन विभिन्न कानूनों में विधानमण्डल द्वारा अपनाई गई और मान्य परिपाटी से बिल्कुल ही संगत है कि धारा 80-ञ की उपधारा (1) के अधीन अनुतोष अनुज्ञात करने के प्रयोजन के लिए 'लगाई गई पूंजी' की संगणना करने में दीर्घावधिक उधारों को अपवर्जित कर दिया जाए। (पैरा 22)

निस्सन्देह यह सच है कि एक्सैस प्रोफिट्स टैक्स ऐक्ट, 1940, बिजनैस प्रोफिट्स टैक्स ऐक्ट, 1947, सुपर प्रोफिट्स टैक्स ऐक्ट, 1963 और कम्पनी (लाभ) अतिकर अधिनियम, 1964 का उद्देश्य धारा 80-ञ की उपधारा (1) के उद्देश्य से भिन्न है, क्योंकि पूर्वकथित समूह से सम्बन्धित चारों कानूनों में अभिलाभ और अतिलाभ पर कर लगाने की ईप्सा की गई है, जबकि पश्चात्कथित समूह में जो कानूनी उपबंध है, उसमें लाभों के कतिपय प्रभाग को छूट देकर कर सम्बन्धी प्रोत्साहन देने की ईप्सा की गई है। किन्तु जहां तक कि 'लगाई गई पूंजी' की संगणना करने के प्रश्न का संबंध है, ऊपर उल्लिखित उसके कानूनों के और दूसरी ओर, धारा 80-ञ की उपधारा (1) के बीच कोई प्रभेद करना कठिन है। पूर्वकथित की दशा में जिन पर कर लगाने की ईप्सा की गई है, वे उन पर के अभिलाभ हैं, जिन्हें 'लगाई गई पूंजी' पर उचित प्रत्यागम के रूप में माना जा सकता है और पश्चात्कथित की दशा में भी, 'लगाई गई पूंजी' पर उचित प्रत्यागम को ही कर से छूट देने की ईप्सा की गई है। यद्यपि दोनों प्रकार के उपबन्धों का उद्देश्य भिन्न है, तथापि लगाई गई पूंजी पर उचित प्रत्यागम की संकल्पना इन दोनों उपबन्धों का आधार है। यदि पूर्वोक्त चारों कानूनों में से किसी के अधीन अतिरिक्त कर के प्रभार के दायित्वाधीन अधिलाभों का अवधारण करने के प्रयोजन के लिए, उचित प्रत्यागम की गणना उधार ली गई धनराशियों को अपवर्जित करते हुए उपक्रम में लगाई गई स्वामी की पूंजी के आधार पर की जाती है, तो केन्द्रीय राजस्व बोर्ड द्वारा यह उपबन्ध किए जाने में कोई भी बात युक्तिहीन या अप्रायिक नहीं है कि लगाई गई ऐसी पूंजी पर उचित प्रत्यागम की, जिसको धारा 80-ञ की उपधारा (1) के अधीन कर से छूट दी जानी है, संगणना करने के लिए स्वामी की पूंजी को हिसाब में लिया जाना चाहिए और उधार ली गई धनराशियों को अपवर्जित कर देना चाहिए। ऊपर उल्लिखित किए गए चारों कानूनों के उपबन्धों को ध्यान में रखते हुए यह दलील दी जा सकती है कि उधार ली गई धनराशियां उपक्रम में लगाई गई पूंजी का उतना ही भाग हैं जितना कि

स्वामी की पूंजी, और जब धनराशियां भाड़ा प्रभार के तौर पर ब्याज के संदाय के आधार पर उधार ली जाती हैं, तो वे स्वामी की उस पूंजी का ऐसा भाग हो जाती हैं जो उसी स्वरूप की होती हैं जो कि स्वामी द्वारा मूलतः लगाई गई पूंजी होती है और ऐसा कोई कारण नहीं है कि उसके आधार पर उचित प्रत्यागम क्यों न अनुज्ञात किया जाए। निर्धारितियों की ओर से उनकी इस दलील के समर्थन में निश्चित रूप से यह दलील दी गई है कि 'लगाई गई पूंजी' के अन्तर्गत धारा 80-ञ की उपधारा (1) में उधार ली गई धनराशियां हैं। किन्तु विधानमण्डल ऊपर उल्लिखित चारों कानूनों में से किसी को अधिनियमित करने में उस दलील से प्रभावित नहीं हुआ, और इस दलील के बावजूद विधानमण्डल ने इसका अवधारण करने के लिए कि उचित प्रत्यागम किसे मानना चाहिए, जिससे कि ऐसे उचित प्रत्यागम से अधिलाभों पर अतिरिक्त कर लगाया जा सके, लगाई गई पूंजी या कम्पनी की पूंजी की संगणना करने में उधार ली गई धनराशियों को अपवर्जित कर दिया है। अतः केन्द्रीय राजस्व बोर्ड पर यह आरोप नहीं लगाया जा सकता कि उसका यह उपबन्ध करना युक्तिहीन या सनकपूर्ण है कि धारा 80-ञ की उपधारा (1) के अधीन छूट प्राप्त करने के योग्य 'लगाई गई पूंजी' पर उचित प्रत्यागम की गणना, स्वामी की पूंजी के अर्थात् समादत्त शेयर पूंजी और आरक्षितियों के कानूनी प्रतिशत को लागू करके, दीर्घावधिक उधारों को या, उस कारण उधार ली गई किन्हीं धनराशियों और ऋणों को हिसाब में लिए बिना, की जानी चाहिए। अतः यह बात समझ में नहीं आ सकती कि जब विधानमण्डल कर सम्बन्धी प्रोत्साहन दे रहा था, तो उसका यह आशय नहीं हो सकता था कि कर सम्बन्धी प्रोत्साहन का अनुमान स्वामी की पूंजी के प्रति निर्देश करके ही लगाया जाना चाहिए और यह कि उधार ली गई पूंजी को हिसाब में नहीं लिया जाना चाहिए, क्योंकि उसके परिणामस्वरूप उन सम्पन्न निर्धारितियों के साथ, जो कि अपनी स्वयं की पूंजी लगाने में समर्थ हैं, पक्षपात होगा और उन निर्धनों के विरुद्ध, जिन्हें कि अपने उपक्रमों के लिए वित्त की व्यवस्था करने की दृष्टि से धन उधार लेना पड़ता है, विभेद होता है। यहां निर्दिष्ट विधायी परिपाटी और प्रथा का ध्यान रखते हुए यह स्पष्ट है कि यदि विधानमण्डल का यह आशय होता कि 'लगाई गई पूंजी' के अन्तर्गत दीर्घावधिक उधार आना चाहिए, तो विधानमण्डल ने 'लगाई गई पूंजी' अभिव्यक्ति का, जो कि नम्य अभिव्यक्ति, उपयोग न किया होता, बल्कि यह उपबंध करके असंदिग्ध शब्दों में अपनी बात व्यक्त की होती कि 'लगाई गई पूंजी' के अंतर्गत दीर्घावधिक उधार हैं। उस धारा में जिस भाषा का उपयोग किया गया है,

उससे यह स्पष्ट है कि विधानमण्डल ने इस आधार पर कार्यवाही की थी कि 'लगाई गई पूंजी' अभिव्यक्ति की ऐसी कोई भी नियम, परिभाषा और अर्थ नहीं है, जिसके अन्तर्गत दीर्घावधिक उधार आते हों या अपवर्जित किए जाते हों और उसने जानबूझकर केन्द्रीय राजस्व बोर्ड पर यह बात छोड़ दी कि वह यह विहित करे कि नियोजित पूंजी की संगणना किस प्रकार की जाए, या अन्य शब्दों में कौन-सी मदें सम्मिलित की जानी चाहिएं और कौन-सी मदें छोड़ दी जानी चाहिएं और धारा 80-ञ में वित्त अधिनियम, 1980 (सं० 2) द्वारा भूतलक्षी प्रभाव से नियम 19-क को समाविष्ट करते हुए विधानमण्डल ने नियम 19-क का उपनियम (3) बनाकर केन्द्रीय राजस्व बोर्ड द्वारा विहित 'लगाई गई पूंजी' की संगणना करने की रीति के प्रति अपना अनुमोदन स्पष्ट रूप से अभिव्यक्त किया था। उस निर्वचन का परिणाम, निःसन्देह, यह होगा कि निर्धारिती अपनी ही पूंजी के प्रति, न कि किन्हीं ऐसी धनराशियों के प्रति निर्देश करते हुए जो कि उपक्रम में लगाए जाने के लिए उन्होंने उधार ली हों, अनुतोष प्राप्त करेंगे, किन्तु यह तो नीति का विषय है जो कि कार्यपालिका के अधिकार क्षेत्र के भीतर स्पष्ट रूप से आता है और न्यायालयों का उसमें कोई सम्बन्ध नहीं है। यह स्पष्ट है कि केन्द्रीय राजस्व बोर्ड का आशय यह था— और 1980 के वित्त अधिनियम (सं० 2) के द्वारा धारा 80-ञ को भूतलक्षी प्रभाव से किए गए संशोधन का ध्यान रखते हुए उसकी बाबत यह अवश्य माना जाना चाहिए कि वही विधानमण्डल का आशय था—कि निर्धारितियों को अपनी ही पूंजी के प्रति निर्देश करते हुए ही, न कि उधार ली गई किन्हीं धनराशियों के प्रति निर्देश करते हुए, कदाचित इसलिए अनुतोष प्राप्त करना चाहिए, क्योंकि अनुतोष देने का उद्देश्य निर्धारितियों को इस बात के लिए प्रोत्साहित करना था, जिसके लिए वे नवीन औद्योगिक उपक्रम आरम्भ करने के लिए अपनी ही धनराशियों को लगाएं और उनका आशय यह नहीं था कि निर्धारितियों को उन धनराशियों के प्रति निर्देश करके अनुतोष दिया जाना चाहिए, जो कि उनकी नहीं थीं, बल्कि वित्तीय संस्थाओं और अन्य पक्षों से उधार ली गई थीं और जिनका प्रतिसंदाय करना होगा। (पैरा 24)

प्रस्तुत मामले में विधायी शक्ति के आधिक्यपूर्ण प्रत्यायोजन का कोई प्रश्न ही नहीं है और जो निर्वचन इस न्यायालय द्वारा किया गया है, उसके आधार पर भी धारा 80-ञ की उपधारा (1) पर इस आधार पर असांविधानिक कह कर आक्षेप नहीं किया जा सकता कि विधायी शक्ति का आधिक्यपूर्ण प्रत्यायोजन किया गया है। जहां तक कि नियम 19-क की उपधारा (3) में 'लगाई गई पूंजी' की संगणना करने में उधार ली गई धनराशियों और ऋणों,

1985(1) eILR(PAT) SC 1

विशिष्टतया दीर्घावधिक उधार को अपवर्जित करने के लिए उपबंध किया गया है, वहां तक उसकी बाबत यह नहीं कहा जा सकता कि वह धारा 80-ञ की उपधारा (1) के अधीन केन्द्रीय राजस्व बोर्ड को प्रदत्त नियम बनाने के प्राधिकार की परिधि के बाहर है, और वह पूरी तरह से विधिमान्य गौण विधान है। (पैरा 26)

जहां तक कि नियम 19-क 'लगाई गई पूंजी' की संगणना करने में उधार ली गई धनराशियों और ऋणों को अपवर्जित करता है और उसमें 'लगाई गई पूंजी' की जैसी कि वह संगणना कालावधि के प्रथम दिन थी, संगणना के लिए उपबंध किया गया है, वहां तक वह धारा 80-ञ के अधिकारातीत नहीं था और केन्द्रीय राजस्व बोर्ड को प्रदत्त नियम बनाने के प्राधिकार के भीतर पूरी तरह से विधिमान्य नियम था। इसी प्रकार उन्हीं कारणों से, जहां तथा कि नियम 19-क में यह उपबंध किया गया था कि किसी पोत में 'लगाई गई पूंजी' की बाबत यह माना जाएगा कि वह उस पोत का ऐसा अपलिखित मूल्य है, जो उस पोत को अर्जित करने में उधार ली गई धनराशियां या उपगत ऋणों के कारण संगणना की तारीख को निर्धारिती द्वारा उधार के रूप में ली गई रकमों का योग घटा दिए जाने के बाद आता है, वहां तक यह अवश्य ही अभिनिर्धारित किया जाना चाहिए कि वह केन्द्रीय राजस्व बोर्ड के नियम बनाने के प्राधिकार के भीतर होने के कारण विधिमान्य हैं। चूंकि उच्चतम न्यायालय द्वारा अपनाए गए मत के आधार पर नियम 19-क में कोई भी कमजोरी मौजूद नहीं है और वह पूरी तरह से विधिमान्य है, इसलिए जहां तक कि 1980 के वित्त अधिनियम (सं० 2) के द्वारा 1 अप्रैल, 1972 से भूतलक्षी प्रभाव से उस धारा में नियम 19-क को समाविष्ट करके धारा 80-ञ का संशोधन किया गया था, वहां तक उसकी प्रकृति केवल स्पष्टीकरण करने वाली थी और तद्नुसार उसके बारे में यह अभिनिर्धारित किया गया कि वह विधिमान्य है। (पैरा 28)

न्यायाधिपति अमरेन्द्र नाथ सेन (विसम्मत निर्णय) :

किसी कानून अथवा किसी कानूनी उपबंध के अर्थान्वयन के सिद्धान्त सुस्थिर हैं। किसी भी कानून के निर्वचन का प्रयोजन विधानमण्डल के सही आशय को समझना है। यह सुस्थिर है कि यदि किसी कानून के शब्द स्पष्ट तथा निसंदिग्ध हैं तो उनके लिए यह आवश्यक है कि वे इस बात को उपदर्शित करें कि संसद् का आशय किस रूप में समझा जाना चाहिए और उनके आशय अथवा अर्थ के सम्बन्ध में पता चलाने के लिए अन्यत्र दृष्टिपात करने की कोई

आवश्यकता नहीं है। जब किसी कानून के शब्द स्पष्ट, साधारण अथवा निसंदिग्ध हों तो न्यायालय का यह कर्तव्य बन जाता है कि वह उन शब्दों का प्रतिपादन उनके नैसर्गिक साधारण अर्थों में करे क्योंकि जिन शब्दों का प्रयोग किया जाता है वे सर्वोत्तम रूप से विधानमण्डल के आशय को घोषित करते हैं। यदि किसी धारा के उचित परिशीलन पर प्रयुक्त शब्दों के बारे में यह प्रतीत होता है कि वे साधारण तथा निसंदिग्ध हैं और युक्तियुक्त रूप से उनका केवल एक ही अर्थ निकलता है, तो न्यायालयों के लिए यह आवश्यक है कि वे उसी अर्थ को प्रभावशील बनाएं जब तक कि ऐसा अर्थ धारा का अनर्थ कर देता है अथवा वह निरर्थकता में परिणत होता है। न्यायालय का सम्बन्ध न तो अन्तर्वलित नीति से अथवा परिणामों से, चाहे वे हानिकारक हों, या अन्यथा जो कि प्रयुक्त भाषा को प्रभावोन्वित करने से उद्भूत होते हैं, नहीं है। किन्तु यदि किसी कानून के शब्द स्पष्ट न हों और वे संदिग्ध हों, तो विधि के निर्माता के सही आशय का पता चलाने के लिए संबद्ध उपबंधों का निर्वचन करने में भिन्न-भिन्न विचार्य-विषय लागू होंगे। (पैरा 40)

धारा 80-ञ की उपधारा (4) में उन शर्तों को अधिकथित किया गया है जिन्हें किसी उपक्रम द्वारा इस धारा के अधीन अनुदत्त अनुतोष के लिए अर्हित होने हेतु पूरा करना होगा। इस उपधारा में भी किसी प्रकार यह उपदर्शित नहीं किया गया है कि उधार ली गई पूंजी से अथवा ऐसी पूंजी से, जिसका किंचित भाग उधार लिया गया हो, स्थापित कोई उपक्रम इस धारा के फायदों के लिए हकदार नहीं होगा। कोई ऐसा औद्योगिक उपक्रम जो उपधारा (4) में अधिकथित सभी शर्तों को पूरा करता है, निस्सन्देह धारा 80-ञ के फायदों का हकदार होगा। कोई ऐसा उपक्रम जो उधार ली गई पूंजी से कार्य करता है, वह भी भली-भांति उपधारा (4) की शर्तों को पूरा कर सकता है और अनुतोष के लिए अर्हित हो सकता है क्योंकि इस उपधारा में ऐसी कोई बात नहीं है जो किसी ऐसे उपक्रम को, जो पूर्णतः अथवा भागतः उधार ली गई पूंजी से स्थापित किया गया हो, उपधारा (4) में अधिकथित शर्तों को पूरा करने से निवारित करती हो। किन्तु कोई ऐसा उपक्रम जो उपधारा (4) में विद्यमान सभी शर्तों को पूरा करता है और तद्द्वारा अनुतोष के लिए अर्हित है, यदि वह उधार ली गई पूंजी से स्थापित किया गया हो तो उसे ऐसा अनुतोष प्रदान किए जाने सम्बन्धी प्रत्याख्यान किया जाएगा जिसके लिए कि वह उपक्रम संबद्ध धारा के स्पष्ट उपबंधों के निबंधनानुसार न्यायोचित रूप से मात्र इस आधार पर हकदार है कि अनुतोष की गणना करने के लिए विहित नियम इस धारा के अधीन अनुतोष अनुदत्त करने के प्रयोजनार्थ नियोजित

पूंजी की संगणना करने में उधार ली गई पूंजी को अपवर्जित करता है। दूसरे शब्दों में, कोई ऐसा औद्योगिक उपक्रम जो उक्त धारा में किए गए स्पष्ट तथा निसंदिग्ध उपबंधों के आधार से धारा 80-ञ के अधीन अनुतोष के लिए अर्हता-प्राप्त करता है, उसे संसक्त नियम के कारण अनुतोष प्रदान किए जाने से प्रत्याख्यान किया जाएगा क्योंकि उधार ली गई पूंजी को अपवर्जित करने वाले नियम के आधार पर संगणना किए जाने पर कोई अनुतोष उपलभ्य नहीं होगा। चूंकि यह उपधारा सुस्पष्ट शब्दों में यह उपबंध करती है कि धारा 80-ञ ऐसे उपक्रम को लागू होती तो इस धारा के अधीन उपक्रम को दिए जाने वाले आशयित फायदे को ऐसे उपक्रम को प्रदान किए जाने से किसी भी ऐसे नियम द्वारा प्रत्याख्यान नहीं किया जा सकता है जो कि स्पष्टतः स्पष्ट तथा निस्संदिग्ध कानूनी उपबंधों को नकारात्मक बनाने का प्रभाव रखता है। (पैरा 44)

धारा 80-ञ असंदिग्ध रूप से तथा स्पष्ट निबंधनों के अनुसार यह उपबंध करता है कि उपक्रम के लाभों को उपार्जित करने के लिए नियोजित पूंजी ऐसा पूंजी है जो कि अनुतोष के फायदे की हकदार है। धारा 80-ञ के अधीन अनुतोष की संगणना के लिए विहित नियम बनाने वाले प्राधिकारी द्वारा इन नियमों में उधार ली गई पूंजी को अपवर्जित रखा गया है जो कि कानून के उपबंधों से विसंगत तथा उसके अल्पीकरण में है। उक्त नियम न केवल उक्त धारा के प्रयोजन को कार्यान्वित करने में असफल रहता है बल्कि वह वस्तुतः उसे निष्फल बनाने की प्रवृत्ति रखता है और यह नियम स्पष्टतः कानून के उपबंधों के प्रतिकूल है। अतः, उधार ली गई पूंजी के बारे में निश्चित रूप से यह अभिनिर्धारित किया जाना होगा कि उसे अपवर्जित करने वाला नियम विधिविरुद्ध तथा अविधिमान्य है। (पैरा 51)

यह प्रस्थापना कि नियम बनाने वाले प्राधिकारी को कानून में किसी अधिष्ठायी उपबंध का अधिक्रमण करने सम्बन्धी कोई शक्ति प्रदत्त नहीं की गई है, निर्विवाद प्रतीत होती है। आय कर अधिनियम की धारा 295(1) के आधार से नियम बनाने वाले प्राधिकारी को इस बारे में संशक्त किया गया है कि वह अधिनियम तथा उपधारा (2) के प्रयोजनों को कार्यरूप देने के लिए जो कि विनिर्दिष्ट रूप से यह विनिर्देश करती है कि ऐसे नियमों में उक्त उपधारा में वर्णित सभी विषयों अथवा उनमें से किन्हीं के लिए उपबंध किया जा सकता है, धारा 80-ञ के प्रति कोई निर्देश नहीं करती है। नियोजित पूंजी की संगणना सम्बन्धी रीति विहित करते समय नियम बनाने वाला प्राधिकारी स्वयं धारा में किसी ऐसे विनिर्दिष्ट उपबंध के अभाव में अथवा किसी कानूनी उपबंध के अभाव में, संगणना सम्बन्धी रीति को विहित करने की प्रक्रिया के

1985(1) eILR(PAT) SC 1

परिवेश के अधीन अपने विवेकाधिकार पर उपक्रम में नियोजित समस्त पूंजी या उसके किसी भाग को अपवर्जित नहीं कर सकता है (पैरा 54)

किसी उपक्रम द्वारा, चाहे वह धारा 80-ञ के अन्तर्गत उपक्रम हो या न हो, उधार ली गई पूंजी पर संदत्त ब्याज को कारबार के खर्च के रूप में गणना में लिया जाता है, जब किसी उपक्रम के लाभों और अभिलाभों की संगणना की जाती है। यह प्रत्येक उपक्रम के लाभों तथा अभिलाभों की संगणना करने सम्बन्धी विहित पद्धति है और यह किसी उपक्रम के लिए कोई विशेष फायदे का स्वरूप नहीं है और निस्सन्देह यह किसी ऐसे नवीन उपक्रम को कोई प्रोत्साहन अथवा विशेष अनुतोष प्रदत्त नहीं करता है जिसे निश्चित रूप से धारा 80-ञ की परिधि के अन्तर्गत आने वाले किसी उपक्रम को अनुदत्त किए जाने के लिए आशयित अनुतोष का हकदार बनने के लिए धारा 80-ञ में अधिकथित अपेक्षित शर्तों को पूरा करना होता है। चाहे जो भी हो, ऐसा अन्तर्वेशन अथवा अपवर्जन किसी भी विचार्य विषय के आधार पर नीति संबंधी ऐसा विषय होगा जिसका अवधारण विधानमण्डल द्वारा किया जाएगा, न कि यह कोई ऐसा विषय होगा जो नियम बनाने वाले प्राधिकारी के लिए संगणना की पद्धति विहित करते समय अधिकथित करना होगा। (पैरा 55)

भूतलक्षी प्रभाव से किसी कानूनी उपबंध को संशोधित करने संबंधी संसद् की शक्ति तथा सक्षमता के बारे में कोई सन्देह नहीं किया जा सकता। किन्तु विधिमान्य समझे जाने के लिए कोई भी भूतलक्षी संशोधन निश्चित रूप से युक्तियुक्त होना चाहिए, न कि मनमाना और वह आवश्यक रूप से संविधान के अधीन गारंटीकृत मूल अधिकारों में से किसी अधिकार का अतिक्रमण करने वाला नहीं होना चाहिए। यह तथ्य मात्र कि कोई कानूनी उपबंध भूतलक्षी प्रभाव से संशोधित कर दिया गया है, अपने आप में संशोधन को अयुक्तियुक्त नहीं बना देता है। भूतलक्षी प्रभाव से ऐसे किसी संशोधन की अयुक्तियुक्तता अथवा मनमानेपन सम्बन्धी निर्णय उन तथ्यों और परिस्थितियों के प्रकाश में गुणागुण के आधार पर किया जाना चाहिए जिनके अधीन ऐसा संशोधन किया गया है। इस प्रश्न पर विचार करने हेतु कि क्या भूतलक्षी प्रवर्तन से किसी उपबंध को संशोधन करने सम्बन्धी विधायी शक्ति का प्रयोग युक्तियुक्त रूप से किया गया है अथवा नहीं, यह सुसंगत हो जाता है कि इस बात की जांच की जाए कि संशोधन का भूतलक्षी प्रभाव किस रूप में प्रवर्तित होता है। (पैरा 76)

यह सर्वथा स्पष्ट है कि यदि अनुदत्त अनुतोष 1972 से लेकर भूतलक्षी प्रभाव से प्रत्याहृत कर लिया जाता है तो ऐसे निर्धारिती जिन्होंने उन सभी वर्षों

में अनुतोष का उपभोग किया था, उन्हें अत्यन्त गम्भीर स्थिति का सामना करना पड़ेगा। भूतलक्षी प्रवर्तन सहित अनुतोष के प्रत्याहरण का प्रभाव यह होगा कि निर्धारिती पर उसकी किसी गलती के बिना ही भारी समेकित वित्तीय भार अधिरोपित किया जाएगा और इससे यह आबद्धकर हो जाता है कि निर्धारिती के लिए एक गंभीर वित्तीय समस्या उत्पन्न हो जाएगी। ऐसे भारी वित्तीय भार के अलावा, जिसके बारे में यह अधिसम्भाव्य है कि उससे उपक्रम की अर्थव्यवस्था अस्त-व्यस्त हो सकती है, निर्धारिती को अन्य गम्भीर समस्याओं का सामना करना पड़ेगा। इस आधार पर कि अनुतोष विधिसम्मत और वैध रूप से निर्धारिती को उपलब्ध था, निर्धारिती ने अपने कार्यकलाप के बारे में कार्यवाही करना और उनका प्रबन्ध करना प्रारम्भ किया। यदि अनुदत्त अनुतोष को अब भूतलक्षी प्रवर्तन से प्रत्याहृत करने के लिए अनुज्ञात कर दिया जाता है तो हो सकता है कि निर्धारिती अन्य क़ानूनों के उपबंधों के अतिक्रमण का दोषी पाया जाए और उसे दाण्डिक परिणाम भुगतने पड़ें। इस स्थिति के बारे में न तो विवाद किया जा सकता है और न किया ही गया है किन्तु विचित्र तथ्यों तथा परिस्थितियों को विचारगत करने के पश्चात् यह दलील दी गई कि इस बारे में दाण्डिक उपबंध लागू न किए जाएं। चाहे जो भी हो, निर्धारिती को जोखिम उठाना पड़ेगा और यद्यपि उसकी कोई त्रुटि नहीं है, उसे अपने आपको ऐसे कानूनी उपबन्धों के अतिक्रमण के परिणामों का सामना करने के लिए प्राधिकारियों की सहानुभूति पर निर्भर करना होगा जो कि यदि भूतलक्षी संशोधन अन्तःस्थापित न किया गया होता, तो निर्धारिती द्वारा उसका उल्लंघन न किया गया होता। (पैरा 78)

मनमानेपन अथवा अयुक्तियुक्तता को स्थापित करने के लिए यह साबित करना आवश्यक नहीं है कि निर्धारिती का उपक्रम पूर्णतः पंगु बना दिया जाएगा और उसे भूतलक्षी प्रभाव से अनुतोष के प्रत्याहृत किए जाने के परिणामस्वरूप बन्द करना पड़ेगा। निर्धारिती की ओर से किसी गलती के न किए जाने पर भी उसे कारित किए जाने वाले अत्यन्त गम्भीर प्रतिकूल प्रभाव की वास्तविक सम्भाव्यता के बारे में कोई सन्देह नहीं हो सकता है। किसी न्यायोचित आधार तथा राजस्व के हित के प्रति किसी गम्भीर प्रतिकूल प्रभाव के अभाव में भूतलक्षी प्रभाव से अनुतोष के प्रत्याहृत किए जाने के द्वारा निर्धारिती पर अत्यन्त गम्भीर प्रतिकूल प्रभाव पड़ने की सम्भावना है जो कि भूतलक्षी संशोधन के सम्बन्ध में अयुक्तियुक्तता तथा मनमानापन स्थापित करती है। भूतलक्षी संशोधन के प्रवर्तन के बारे में यह आवश्यक है कि उसका निर्धारिती पर अत्यन्त गम्भीर प्रभाव पड़ेगा और इस विषय में क़ारबार

के सम्बन्ध में युक्तियुक्त सम्भाव्यता है कि निर्धारिती पर विरोधी प्रभाव तथा गम्भीर प्रतिकूल प्रभाव पड़ेगा। इसलिए भूतलक्षी प्रभाव से किया गया संशोधन भी संविधान के अनुच्छेद 19(1)(छ) का अतिक्रमणकारी है। (पैरा 79)

अनुसरित निर्णय

		पैरा
[1973]	[1973] उम० नि० प० नि० सा० 33=[1973] 2 एस० सी० आर० 502 : **हीरा लाल रतन लाल बनाम उत्तर प्रदेश राज्य और एक अन्य**	25, 75
[1972]	[1972] 1 उम० नि० प० 722=[1972] 2 एस० सी० आर० 141 : **सीताराम विशंभर दयाल और अन्य बनाम उत्तर प्रदेश राज्य और अन्य**	25
[1959]	[1959] एस० सी० आर० 427 : **पंडित बनारसी दास भानोट बनाम मध्य प्रदेश राज्य**	25

निर्दिष्ट निर्णय

[1983]	[1983] 2 उम० नि० प० 1186=[1983] 2 एस० सी० सी० 33 : **गुजरात राज्य बनाम रमन लाल केशव लाल सोनी**	76
[1983]	[1983] 140 आई० टी० आर० 725 : **रामपुर डिस्टिलरी एण्ड कैमिकल लिमिटेड बनाम आय-कर आयुक्त**	10
[1982]	[1982] 134 आई० टी० आर० 651 : **आय-कर आयुक्त बनाम के० एन० आयल इण्डस्ट्रीज**	10
[1982]	[1982] 134 आई० टी० आर० 158 : **वारनर हिन्दुस्तान लिमिटेड बनाम आय-कर अधिकारी**	10,56,60
[1982]	[1982] 133 आई० टी० आर० 365 : **आय-कर आयुक्त बनाम आनन्द बिहारी स्टील एण्ड वायर प्रोडक्ट्स**	10, 56

1985(1) eILR(PAT) SC 1

[1980]	(1980) 126 आई० टी० आर० 258 : गणेश स्टील इण्डस्ट्रीज बनाम आय-कर अधिकारी	10, 56
[1980]	(1980) 123 आई० टी० आर० 638 : कोटा बाक्स मैन्युफैक्चरिंग कम्पनी बनाम आय-कर अधिकारी	10, 56
[1980]	(1980) 123 आई० टी० आर० 626 : आय-कर आयुक्त बनाम यू० पी० होटल एण्ड रेस्टोरेंट लिमिटेड	10
[1979]	[1979] 4 उम० नि० प० 247=(1978) 115 आई० टी० आर० 777 : राजपालयम मिल्स लिमिटेड बनाम आय-कर आयुक्त, मद्रास	49
[1978]	[1978] 1 उम० नि० प० 1039=(1977) 107 आई० टी० आर० 195 : टैक्सटाइल मशीनरी कारपोरेशन बनाम आय-कर आयुक्त, पश्चिमी बंगाल	48
[1977]	(1977) 110 आई० टी० आर० 256 : मद्रास इण्डस्ट्रियल लाईनिंग्ज लिमिटेड बनाम आय-कर अधिकारी	10
[1977]	(1977) 107 आई० टी० आर० 123 : सेंचुरी एनका लिमिटेड बनाम आय-कर अधिकारी	10,56,60
[1976]	[1976] 1 उम० नि० प० 1331=[1976] 1 एस० सी० आर० 552 : केरल राज्य विद्युत बोर्ड बनाम इण्डियन एल्यूमिनियम कंपनी	58
[1973]	[1973] 1 उम० नि० प० 17=[1973] 2 एस० सी० आर० 54 : मैसर्स कृष्णमूर्ति एण्ड कंपनी और अन्य बनाम मद्रास राज्य और एक अन्य.	74

1985(1) eILR(PAT) SC 1

[1970] [1970] 2 उम० नि० प० 141=[1970] 1 एस० सी० आर० 268 :
नगर भूमि-कर सहायक आयुक्त, मद्रास और अन्य बनाम **बकिंघम एण्ड कर्नाटक कम्पनी लिमिटेड और अन्य** 73

[1967] [1967] 3 एस० सी० आर० 518 :
विक्रय-कर अधिकारी बनाम **के० आई० अब्राहम** 20, 53

[1966] [1966] 1 एस० सी० आर० 890 :
जवाहरलाल बनाम **राजस्थान राज्य और अन्य** 72

[1965] (1965) 3 आल इंग्लैंड लॉ रिपोर्ट्स 650 :
उताह कंस्ट्रक्शन बनाम **पैटकी** 20, 53

[1964] [1964] 7 एस० सी० आर० 185 :
एपारी चिन्ना कृष्णमूर्ति, प्रोप्राइटर एपारी चिन्नामूर्ति एण्ड सन्स, बराहमपुर, उड़ीसा बनाम **उड़ीसा राज्य** 70

[1964] [1964] 1 एस० सी० आर० 897 :
राय राम कृष्ण और अन्य बनाम **बिहार राज्य** 71

[1964] (1964) 1 डब्ल्यू० एल० आर० 912 :
कैंपबेल कालेज बेल्फास्ट (गवनर्स) बनाम **कमिश्नर आफ वैल्युएशन फार नर्दर्न आयरलैंड** 58

[1959] [1959] सप्ली० 1 एस० सी० आर० 792 :
डी० एस० ग्रेवाल बनाम **पंजाब राज्य** 26

[1957] ए० आई० आर० 1957 एस० सी० 907 :
कांतिलाल सूर बनाम **परमनिधि साधू खां** 40

[1957] (1957) 95 सी० एल० आर० 529 :
ए० जी० फार आस्ट्रेलिया बनाम **क्वीन** 13

[1945] ए० आई० आर० 1945 प्रिवी कौंसिल 48 :
एम्परर बनाम **बनवारी लाल शर्मा** 40

[1931] (1931) अपील केसेज 310 :
प्रोप्राइटरी आर्टिकल्स ट्रेड एसोसिएशन बनाम **ए० जी० आफ कनाडा** 13, 58

1985(1) eILR(PAT) SC 1

[1885] (1885) 10 अपील केसेज 282 :
पोवैल बनाम अपोलो कैंडल कम्पनी लिमिटेड 26

असाधारण आरम्भिक अधिकारिता : 1979 के रिट पिटीशन सं० 4509, 4542-43, 4540-41, 4544-45, 4546-47, 4548-49, 5002, 5326, 5358-59, 5366, 5392-5400, 5401-08, 5413, 5494, 5594, 5537-43, 5595, 5607, 5614, 5654, 5656, 5658, 5671, 5698-99, 5700-01, 5727-32, 5746, 5765-71, 5772-78, 4944-48, 6360, 6527-28, 5860, 5865-71, 5884-98, 5905-07, 5923-24, 6360, 6358, 6188-90, 6202-03, 6312-16, 6341-42, 6353, 6517-18 और 641, 1980 के रिट पिटीशन सं० 6434, 6445, 6497, 6506-07 और 5386-91, (1983 के सिविल प्रकीर्ण पिटीशन सं० 34440-45 के साथ) 1981 के रिट पिटीशन सं० 4-5, 31, 41, 141-48, 194-95, 196-203, 250-53, 266-67, 361-63, 364-67, 393-94, 424-57, 538, 650-54, 670, 672-79, 723-24, 820, 894, 1000, 1234-39, 1240, 1248-52, 1253, 1298, 1297, 1396-97, 1399, 1429, 1450-51, 1499, 1504-08, 1513, 1587, 1603-06, 1623, 1713-17, 1778-87, 1836, 1893-98, 1965-69, 2004, 2082-83,

2101-02, 2190, 2529-41, 2574-95, 3349-51, 2929-30; 3609-13, 3897, 4265-66; 7411-14, 5386-91, 5463, 1980 के रिट पिटीशन सं० 5899-5903, 1981 के रिट पिटीशन सं० 7222, 3897, 4330, 4444, 7470-74, 7475, 7650, 8049, 8218, 8921, 7222, 7701-10, 8943, 9065, 9232-39, 9434, 285, 1817, 1628 और 2579-95, 1982 के रिट पिटीशन सं० 1529, 1572, 1576, 222-36, 1626, 1760-62, 1927-32, 2165-66, 3539-44, 4020-22, 4098, 4112, 5710-16, 7085-86, 10124-137, 9603, 1506, 1918-23, 9297-61, 3767-72, 5688-91 और 2579, 1983 के रिट पिटीशन सं० 6-10, 927, 159-63, 8771-73, और 9318, 3883, 3884, 6076-80, 7578-82, 9056-59, 11360, 9318, 3582-85, 159-63, 3392-98, 3768-72, 5688-91, 902, 13491-13495, 1982 के रिट पिटीशन सं० 1298, 1576, 1506, 1983 के रिट पिटीशन सं० 164-66, 6076-6080, 7756-60, 13054 और 13070, 1982 के रिट पिटीशन सं० 274-78 1328-35, 3382-85 तथा 1983 के रिट पिटीशन सं० 13218-19.

1985(1) eILR(PAT) SC 1

(भारत के संविधान के अनुच्छेद 32 के अधीन रिट पिटीशन

पिटीशनरों की ओर से : सर्वश्री एन० ए० पालखीवाला, बी० के० मोहन्ती, राम पंचवानी, टी० ए० रामचन्द्रन्, डी० पाल, ए० के० सेन०, एम० एम० अब्दुल कादर, जी० सी० शर्मा, दिनेश व्यास, टी० एम० मुनीम, एस० पी० मेहता, रमेश दिवान, श्रीनिवास मूर्ति, हरीश एन० साल्वे, होमी रैना, जे० बी० दादाचनजी, रविन्दर नारायण, ओ० सी० माथुर, श्रीमती ए० के० वर्मा, श्री टी० एम० अंसारी, कुमारी रैनु वालिया, सर्वश्री डी० एन० मिश्र, एस० सुकुमारन्, पी० के० राम, ए० एम० दितिया, आदित्य नारायण, अशोक सागर, विजय पंजवानी, राज पंजवानी, एस० के० बग्गा, एच० के० पुरी, सी० एस० एस० राव, ललित कुमार गुप्त, सुभाष दत्ता, विमल दवे, श्रीमती जानकी रामचन्द्रन्, सर्वश्री पी० एस० पारेख, अशोक के० गुप्त, ए० वी० संगम, एम० के० गर्ग, दलवीर भंडारी, बी० पार्थसारथी, परवीन कुमार, अनिल कुमार शर्मा, अशोक माथुर, आर० पी० गर्ग, एस० के० बंसल, पी० के० मुखर्जी, डा० वी० गौरी शंकर, के० एल० हाथी, मनोज अरोड़ा, डी० के० छाया, श्रीमती हेमंतिका वाही, सर्वश्री एन० सुधाकरण, के० एन० भट्ट, वी० के० वर्मा, एम० एल० लहोटी, ऋषिकेश राय, नसीम अहमद, एस० के० जैन, एम० एम० क्षत्रिय, एम० सील, डी० एन० गुप्त, एच० पी० रानीयन, के० बी० रोहतगी, सी० एस० अग्रवाल, बी० वी० देसाई, एम० एल० वर्मा, एम० आर० के० पिल्लै, बी० डी० शर्मा, कैलाश वासदेव, ओ० पी० वैश, संतोष कुमार अग्रवाल, पी० के० भिन्द्रिया, ए० के० सांघी, रविन्दर बाना, कुमारी मीरा भाटिया, सर्वश्री एस० के० ढोलकिया, वी० एन० गणपुले, एस० के० गंम्भीर, एस० सी० पटेल, सर्व मित्तर, के० एच०

काजी, एम० एन० श्राफ, एम० सी० ढींगरा, टी० पी० सुन्दराजन, बी० बी० टाकले, के० के० जैन, एस० के० गुप्त, पी० दयाल, ए० डी० संगर, अनूप शर्मा, आर० एस० शर्मा, ललित भसीन, राकेश साहनी, विनीत कुमार, कुमारी अर्शी सिंह, सर्वश्री ए० सुब्बा राव, बी० आर० अग्रवाल, आर० सी० पांडे, कुमारी वी० मेनन, सर्वश्री संतोष चटर्जी, अल्ताफ अहमद और ए० के० पंडा।

प्रत्यर्थियों की ओर से : श्री के० पाराशरन, महा अटर्नी और कुमारी ए० सुभाषिणी

न्यायालय का निर्णय न्यायाधिपति पी० एन० भगवती ने दिया।

न्यायाधिपति भगवती—

ये रिट पिटीशन आय-कर अधिनियम, 1961 की धारा 80-ञ के निर्वचन के सम्बन्ध में एक रोचक प्रश्न उद्भूत करते हैं और कतिपय निर्वचन के आधार पर वे आय-कर नियम, 1962 के नियम 19-क की विधिमान्यता पर आक्षेप करते हैं और वित्त (सं० 2) अधिनियम, 1980 के द्वारा धारा 80-ञ में भूतलक्षी संशोधन की सांविधानिकता को प्रश्नगत करते हैं। इन रिट पिटीशनों में उद्भूत प्रश्न काफी महत्त्व के हैं क्योंकि उनमें करोड़ों रुपए का राजस्व अन्तर्वलित है और दोनों ओर से उन पर काफी विस्तार से बहस हुई है।

2. पक्षकारों के बीच मुख्य संविवाद आय-कर अधिनियम, 1961 की धारा 80-ञ के सही निर्वचन के बारे में है और इसलिए हम इन रिट पिटीशनों में उद्भूत विवाद्यक की अपनी चर्चा उस धारा की भाषा की परीक्षा करके शुरू करते हैं। किन्तु हम ऐसा करने से पूर्व लाभपूर्ण रूप से धारा 80-ञ में अधिनियमित उपबंध की उत्पत्ति और उस रूपांतरण के प्रति जो गत वर्षों में समय-समय पर इसमें हुआ है, निर्दिष्ट करेंगे। इसके सही निर्वचन पर पहुंचने के लिए इस उपबंध के ऐतिहासिक उत्कर्ष का पता लगाना वास्तव में आवश्यक है, क्योंकि जैसा कि **डुपरक्युएट हाट** बनाम **इवान्स**[1] के मामले में न्यायाधिपति कार्डोजो ने मत व्यक्त किया था, अर्थान्वयन से संबंधित प्रश्नों में "इतिहास सिखलाने वाला होता है, जिसकी उपेक्षा नहीं की जानी चाहिए।" पहली बार इस प्रकार के उपबंध को इण्डियन इन्कम टैक्स ऐक्ट, 1922 में पुरःस्थापित

---

[1] 297 यू० एस० 216.

किया गया था जो कराधान विधि (संशोधन) अध्यादेश, 1949 के द्वारा किया गया था, जबकि 31 मार्च, 1949 से उस अधिनियम में धारा 15-ग जोड़ी गई थी। धारा 15-ग की उपधारा (1) ने नए औद्योगिक उपक्रम के लाभों और अभिलाभों के एक भाग को कर से छूट दे दी थी और यह उपबंध, जैसा कि मूल रूप से अधिनियमित किया गया था, निम्नलिखित रूप में था—

> *"15-ग(1). उसी प्रकार से जैसा कि अन्यथा यहां पर इसमें इसके पश्चात् उपबंधित है, कर किसी निर्धारिती द्वारा किसी औद्योगिक उपक्रम से प्राप्त इतने लाभों या अभिलाभों पर संदेय नहीं होगा, जिसको कि यह धारा लागू होती है, जो ऐसे नियमों के अनुसरण में प्रगणित, जैसा कि केन्द्रीय राजस्व बोर्ड द्वारा इस बारे में बनाए गए हों, उपक्रम में नियोजित पूंजी पर प्रति वर्ष छह प्रतिशत से अनधिक नहीं होता।"

केन्द्रीय राजस्व बोर्ड ने इण्डियन इन्कम टैक्स ऐक्ट, 1922 की धारा 59 की उपधारा (1) के अधीन प्रदत्त शक्तियों के प्रयोग में 15 अक्तूबर, 1949 की एक अधिसूचना जारी की, जिसमें भारतीय आय-कर (औद्योगिक उपक्रमों की पूंजी की संगणना) नियम, 1949 को धारा 15-ग की उपधारा (1) में यथा-प्रकल्पित औद्योगिक उपक्रम में नियोजित पूंजी की संगणन के लिए बनाया। इन नियमों के नियम 3 में, जहां तक कि यह तात्विक है, अन्य बातों के साथ-साथ, निम्न प्रकार उपबंध किया गया है—

> **"नियम 3(1). अधिनियम की धारा 15-ग के प्रयोजन के लिए किसी उपक्रम में नियोजित पूंजी, जिसको कि उक्त धारा लागू होती है, इस प्रकार समझी जाएगी—

---

*अंग्रेजी में यह इस प्रकार है :

"15-C(1). Same as otherwise hereinafter provided the tax shall not be payable by an assessee on so much of the profits or gains derived from any industrial undertaking to which this section applies as do not exceed six per cent per annum on the capital employed in the undertaking, computed in accordance with such rules as may be made in this behalf by the Central Board of Revenue."

**"Rule 3(1). For the purpose of Section 15-C of the Act, the capital employed in an undertaking to which the said section applies shall be taken to be—

(क) क्रय के द्वारा अर्जित और अवक्षयण के लिए हकदार आस्तियों के मामले में—

(i) यदि वे संगणना कालावधि से पूर्व अर्जित की गई है, उक्त कालावधि की तारीख के प्रारम्भ पर अवलिखित मूल्य;

(ii) यदि वे संगणन कालावधि की शुरू होने वाली तारीख से या उसके पश्चात् अर्जित की गई है, तो उक्त कालावधि के दौरान उनकी औसत कीमत;

(ख) क्रय द्वारा अर्जित किन्तु अवक्षयण के हकदार नहीं, आस्तियों के मामले में—

(i) यदि वे संगणन कालावधि से पूर्व अर्जित की गई हैं, तो निर्धारिती को उनकी वास्तविक कीमत;

(ii) यदि वे संगणन कालावधि की शुरू होने वाली तारीख को या उस के पश्चात् अर्जित की गई हैं, तो उक्त कालावधि के दौरान उनकी औसत कीमत;

(ग) ऐसी आस्तियों के मामले में जो कारबार चलाने वाले व्यक्ति को शोध्य ऋण हैं, उन ऋणों की अभिहित रकम;

(a) in the case of assets acquired by purchase and entitled to depreciation—

(i) if they have been acquired before the computation period, the written-down value on the commencing date of the said period;

(ii) if they have been acquired on or after the commencing date of the computation period, their average cost during the said period;

(b) In the case of assets acquired by purchase and not entitled to depreciation—

(i) if they have been acquired before the computation period, their actual cost to the assessee;

(ii) if they have been acquired on or after the commencing date of the computation period, their average cost during the said period;

(c) in the case of assets being debts due to the person carrying on the business, the nominal amounts of those debts;

1985(1) eILR(PAT) SC 1

(घ) किन्हीं अन्य आस्तियों के मामले में उन आस्तियों का मूल्य जबकि वे कारबार की आस्तियां बनती हैं बशर्ते कि यदि ऐसी किसी शास्ति को संगणन कालावधि के भीतर अर्जित किया गया है, केवल ऐसे मूल्य का औसत उसी रीति से लिया जाएगा जिस प्रकार औसत कीमत संगणित की जाए।

(2) जहां कि किसी आस्ति के मूल्य की नकद में से अन्यथा तुष्टि कर दी गई है, तो आस्ति के लिए वास्तविक रूप से दिए गए प्रतिफल का उस समय का मूल्य, वह मूल्य समझा जाएगा जिस पर कि आस्ति अर्जित की गई थी।

(3) कारबार चलाने वाले व्यक्ति द्वारा उधार लिए गए किसी धन और देय ऋण की कटौती की जाएगी और विशेष रूप से आय-कर के लिए और अधिकार के लिए या कारबार लाभ-कर के लिए या इण्डियन इन्कम टैक्स ऐक्ट, 1922 के किसी उपबंध के अधीन शोध्य अग्रिम संदायों के लिए या कारबार अभिलाभ कर अधिनियम, 1947 (1947 का 21) की धारा 13 के अधीन कारबार अभिलाभ-कर के संबंध में संदेय किसी रकम के लिए कारबार के संबंध में उपगत किन्हीं ऋणों की कटौती की जाएगी।"

(d) in the case of any other assets the value of the assets when they became assets of the business provided that if any such asset has been acquired within the computation period, only the average of such value shall be taken in the same manner as average cost is to be computed.

(2) Where the price of any assets has been satisfied otherwise than in cash, the then value of the consideration actually given for the asset shall be treated as the price at which the asset was acquired.

(3) Any borrowed money any debt due by the person carrying on the business shall be deducted and in particular there shall be deducted any debts incurred in respect of the business for income-tax and super-tax or business porfits tax or for abvance payments due under any provision of the Indian Income Tax Act, 1922, or for any sum payable in relation to business profits tax under section 13 of the Business profits Tax Act, 1947 (XXI of 1947)."

इस नियम के अनुसार "उपक्रम में नियोजित पूंजी" की संगणना की प्रक्रिया में दो चरण अन्तर्वलित हैं; एक आस्तियों के क्रय की तारीख और स्वरूप के अनुसार विभिन्न सूत्र के आधार पर निकाली गई औद्योगिक उपक्रम की आस्तियों के मूल्य का परिवर्धन और दूसरा "कारबार चलाने वाले व्यक्ति द्वारा उधार लिए गए किसी धन और शोध्य ऋण" की कटौती। महत्त्वपूर्ण प्रश्न यह है कि क्या उधार लिया गया धन और निर्धारिती से शोध्य ऋण इस नियम के उपनियम (3) के कारण "उपक्रम में नियोजित पूंजी" की संगणना में अपवर्जित हैं।

?. कराधान विधि (संशोधन) अध्यादेश, 1949 को कराधान विधि (विलीन राज्यों पर विस्तारण और संशोधन) अधिनियम, 1949 द्वारा प्रतिस्थापित किया गया था, जो 31 दिसम्बर, 1949 को प्रवृत्त हुई और इस अधिनियम की धारा 13 के द्वारा धारा 15-ग को बनाए रखा गया था और यद्यपि किंचित उपांतरण किए गए थे, उपधारा (1) जिसमें कुछ छूट दी गई थी, अपरिवर्तित रही। उपधारा (2), (4) और (6) में किंचित परिवर्तन किए गए और जैसे कि पुनः अधिनियमित की गईं, ये उपधाराएं निम्न प्रकार हैं—

*"(2) यह धारा किसी औद्योगिक उपक्रम को लागू होती है, जो—

(i) पहले से अस्तित्व में किसी कारबार को विभाजित करके या पुनर्गठित करके या किसी कारबार में प्रयुक्त भवन, मशीन या संयंत्र को, जो कि 1 अप्रैल, 1948 से पूर्व चलाया जा रहा था, नए कारबार में अन्तरण द्वारा नहीं बनाया गया है;

(ii) 1 अप्रैल, 1948 से या ऐसी अगली कालावधि से,

---

*अंग्रेजी में यह इस प्रकार है :

"(2) This section applies to any industrial undertaking which—

(i) is not formed by the splitting up, or the reconstruction of, business already in existence or by the transfer to a new business of building, machinery or plant used in a business which was being carried on before the lst day of April, 1948;

(ii) has begun or begins to manufacture or

जैसा कि केन्द्रीय सरकार राजपत्र में अधिसूचना द्वारा किसी विशेष औद्योगिक उपक्रम के निर्देश में विनिर्दिष्ट करे, तीन वर्षों की कालावधि के भीतर किसी समय भारत में किसी प्रान्त में वस्तुएं बनाना या उत्पादित करना शुरू कर दिया है या शुरू करता है;

(iii) पचास व्यक्तियों से से अधिक नियोजित करता है; और

(iv) औद्योगिक ऊर्जा या ऊर्जा के किसी अन्य रूप का प्रयोग अन्तर्वलित है जो यांत्रिक रूप से पारेषित की जाती है और मानव अभिकरण द्वारा प्रत्यक्षतः उत्पादित नहीं होता :

(4) कर किसी औद्योगिक उपक्रम द्वारा उसे संदत्त या संदत्त किए जाने के लिए समझे गए किसी इतने लाभांश के सम्बन्ध में किसी अंशधारी द्वारा संदेय नहीं होगा जो कि ऐसे लाभ या अभिलाभों के भाग के लिए किया गया है, जिस पर कि कर इस धारा के अधीन संदेय नहीं है।

(6) इस धारा के उपबंध 1 अप्रैल, 1949 को प्रारम्भ होने

---

produce articles in any Province in India at any time within a period of three years from the 1st day of April, 1948, or such further period as the Central Government may, by notification in the Official Gazette specify with reference to any particular industrial undertaking;

(iii) employs more than fifty persons; and

(iv) involves the use of electrioal energy or any other form of energy which is mechanically transmitted and is not directly generated by human agency.

(4) The tax shall not be payable by a shareholder in respect of so much of any dividend paid or deemed to be paid to him by an industrial undertaking as is attributable to that part of the profits or gains on which the tax is not payable under this section.

(6) The provisions of this section shall apply to the

वाले और 31 मार्च, 1954 को समाप्त होने वाले वर्षों के लिए निर्धारणों को लागू होंगे।"

इस बात पर विचार करना महत्त्वपूर्ण है कि यद्यपि इण्डियन इन्कम टैक्स (कंप्यूटेशन आफ कैपिटल आफ इण्डस्ट्रियल अण्डरटेकिंग्स) रूल्स, 1949 में उपक्रम में नियोजित पूंजी की संगणना में निर्धारिती से शोध्य ऋणों और उधार लिए गए धन के लिए अपवर्जन का उपबन्ध है, विधानमण्डल ने कराधान विधि (विलीन राज्यों पर विस्तारण और संशोधन) अधिनियम, 1949 की धारा 13 द्वारा धारा 15-ग को पुनः अधिनियमित करते समय इस स्थिति में कोई परिवर्तन करना नहीं चाहा किन्तु कराधान विधि (विलीन राज्यों पर विस्तारण और संशोधन) अधिनियम, 1949 की धारा 35 की उपधारा (2) के अधीन उन्हीं नियमों को बनाए रखा। इस प्रकार विधानमण्डल ने उपक्रम में नियोजित पूंजी की संगणना में उधार ली गई रकम और ऋणों के अपवर्जन को अपना अनुमोदन दे दिया तथा यह भी स्पष्ट किया कि 'संगणित' शब्द का प्रयोग उसके द्वारा इस संदर्भ में सम्मिलित करने तथा उसकी मदों के अपवर्जन के अर्थों में किया है, जिन्हें उपक्रम में नियोजित पूंजी का एक भाग समझा जाए।

4. इसके पश्चात् समय-समय पर विभिन्न वित्त अधिनियमों द्वारा धारा 15-ग में परिवर्तन किए गए किन्तु ये परिवर्तन सारभूत नहीं थे और उन्होंने उपधारा (2) के खण्ड (ii) में उपयुक्त संशोधनों के द्वारा आरम्भिक तीन वर्षों से 18 वर्षों की पात्रता के लिए उत्पादन की कालावधि तक बढ़ा दिया और होटल के कारबार को भी छूट के कार्यक्षेत्र के भीतर ला दिया और ऐसी छूट के अनुदान के लिए शर्तें अधिकथित कर दीं। जहां तक विद्यमान रिट पिटीशनों का सम्बन्ध है, हम इन परिवर्तनों से सम्बन्धित नहीं हैं और इसलिए विस्तार में इनको निर्दिष्ट करना हमारे लिए आवश्यक नहीं है। यह कहना पर्याप्त होगा कि धारा 15-ग का मूल ढांचा वही रहा और ऐसा ही इंडियन इन्कम टैक्स (कम्प्यूटेशन आफ कैपिटल आफ इण्डस्ट्रियल अंडरटेकिंग्ज) रूल्स, 1949 ने भी किया। परिणाम यह था कि 31 मार्च, 1949 में जबकि इण्डियन इन्कम टैक्स, 1922 में धारा 15-ग पुरःस्थापित की गई थी, और जब तक इंडियन इन्कम टैक्स ऐक्ट, 1922 प्रवृत्त रहा, निर्धारिती से उधार ली गई रकमों और ऋणों को धारा 15-ग के अधीन पात्र छूट की मात्रा का अवधारण करने के

---

assessments for the years commencing on the lst day of April, 1949, and ending on the 3lst day of March, 1954."

प्रयोजन के लिए उपक्रम में नियोजित पूंजी की संगणना में से अपवर्जित किया गया था।

5. इसके पश्चात् भारतीय आय-कर अधिनियम, 1961 आया जिसने इण्डियन इन्कम टैक्स ऐक्ट, 1922 को निरसित कर दिया। इण्डियन इन्कम टैक्स ऐक्ट, 1922 की धारा 15-ग को भारतीय आय-कर अधिनियम, 1961 में धारा 84 के तौर पर नया रूप दिया गया। धारा 84 की उपधारा (1) ने वही छूट औद्योगिक उपक्रम या होटल से प्राप्त लाभों और अभिलाभों के भाग के सम्बन्ध में अनुदत्त की जिसको कि यह धारा लागू होती थी, जैसा कि धारा 15-ग की उपधारा (1) में किया गया था, किन्तु एक थोडा-सा परिवर्तन किया गया था अर्थात् यह कि छूट के लिए पात्र लाभ या अभिलाभ जिन्हें अब "विहित प्रकार से संगणित उपक्रम या होटल में नियोजित पूंजी पर छह प्रतिशत प्रति वर्ष" पर संगणित किया जाना था (रेखांकन हमारे द्वारा किया गया है)। धारा 2 की उपधारा 33 में 'विहित' शब्द से अधिनियम के अधीन बनाए गए नियमों द्वारा विहित अभिप्रेत है और धारा 295 के अधीन प्रदत्त शक्तियों के प्रयोग में केन्द्रीय राजस्व बोर्ड द्वारा आय-कर नियम, 1962 बनाए गए जिनमें अन्य बातों के साथ-साथ नियम 19 अन्तर्विष्ट है, जिसमें यह विहित किया गया है कि किस प्रकार से किसी उपक्रम या होटल में नियोजित पूंजी धारा 64 के प्रयोजनों के लिए संगणित की जाएगी। नियम 19 के उप-नियम (1), (3) और (6) अन्य बातों के साथ-साथ निम्न प्रकार हैं—

> "19(1). धारा 84 के प्रयोजनों के लिए, किसी ऐसे उपक्रम या होटल में, जिसको उक्त धारा लागू होती है, नियोजित पूंजी निम्नलिखित मानी जाएगी—
>
> (क) ऐसी आस्तियों की दशा में जो क्रय द्वारा अर्जित की गई हैं और अवक्षयण की हकदार हैं—
>
> (i) यदि वे संगणना-अवधि से पूर्व अर्जित की गई हैं, तो उक्त अवधि के प्रारम्भ होने की तारीख को उनका अवलिखित मूल्य;
>
> (ii) यदि वे संगणना अवधि के प्रारम्भ होने की तारीख को या उसके पश्चात् अर्जित की गई हैं, तो उक्त अवधि के दौरान उनकी औसत लागत;
>
> (ख) ऐसी आस्तियों की दशा में जो क्रय द्वारा अर्जित की गई हैं और अवक्षयण की हकदार नहीं हैं—

(i) यदि वे संगणना अवधि से पूर्व अर्जित की गई हैं, तो निर्धारिती को उनकी वास्तविक लागत;

(ii) यदि वे संगणना अवधि के प्रारम्भ होने की तारीख को या उसके पश्चात् अर्जित की गई हैं, तो उक्त अवधि के दौरान उनकी औसत लागत;

(ग) ऐसी आस्तियों की दशा में जो कारबार चलाने वाले व्यक्ति को शोध्य ऋण हैं, उन ऋणों की अभिहित रकम;

(घ) किन्ही अन्य आस्तियों की दशा में उन आस्तियों का उस समय का मूल्य जब वे कारबार की आस्तितां बनी थीं :

परन्तु यदि कोई ऐसी आस्ति संगणना अवधि के भीतर अर्जित की गई है, तो ऐसे मूल्यों का, केवल औसत मूल्य ही, उसी रीति में लिया जाएगा जैसे औसत लागत संगणित की जाती है।

(3) कारबार चलाने वाले व्यक्ति द्वारा उधार लिए गए धन और उसके द्वारा देय ऋण की कटौती की जाएगी और विशिष्टतया कारबार की बाबत ऐसे कर के लिए (जिसके अन्तर्गत अग्रिम कर भी है) जो अधिनियम के किसी उपबंध के अधीन देय है, उपगत ऋण की कटौती की जाएगी।

(6) इस नियम में—

(i) किसी आस्ति के सम्बन्ध में "औसत लागत" से उसकी वास्तविक लागत का वह अनुपात अभिप्रेत है जो उस संगणना अवधि के उन दिनों का, जिनके दौरान ऐसी आस्ति कारबार में प्रयुक्त की गई है, उक्त अवधि में समाविष्ट दिनों की कुल संख्या के साथ है;

(ii) "संगणना अवधि" से वह अवधि अभिप्रेत है जिसके लिए उपक्रम या होटल के लाभ और अभिलाभ धारा 28 से धारा 43-क तक के अधीन संगणित किए जाते हैं;

(iii) "अवक्षयण" से धारा 32 की उपधारा (1) के खण्ड (i) या खण्ड (ii) से खण्ड (iv) के अधीन अनुज्ञेय मोक अभिप्रेत है;

> (iv) "अवलिखित मूल्य" से धारा 43 की उपधारा (6) के अधीन इस प्रकार संगणित अवलिखित मूल्य अभिप्रेत है, मानो कि "पूर्व वर्ष" शब्दों के स्थान पर "संगणना अवधि" शब्द प्रतिस्थापित कर दिए गए हों ।"

इण्डियन इन्कम टैक्स ऐक्ट, 1922 की धारा 15-ग में कई अन्य परिवर्तन भी किए गए थे जबकि उसे धारा 84 के रूप में नया रूप दिया गया था किन्तु यह परिवर्तन विद्यमान रिट पिटीशनों के प्रयोजन के लिए तात्त्विक नहीं है और इसलिए वे हमें नहीं रोक सकते ।

6. इस प्रकार से यह पता चलेगा कि आय-कर अधिनियम, 1961 की धारा 84 के अधीन भी उस धारा के अधीन लाभों की छूट की मात्रा का अवधारण करने के प्रयोजन के लिए उपक्रम या होटल में नियोजित पूंजी की संगणना में उधार ली गई रकमें और ऋणों के अपवर्जन के सम्बन्ध में वही स्थिति अभिभूत हुई, जैसी कि पहले थी । यह स्थिति तब तक निर्विघ्न चलती रही जब तक कि धारा 84 को 1 अप्रैल, 1968 से 1967 के वित्त (सं० 2) अधिनियम के द्वारा धारा 80-ञ के द्वारा प्रतिस्थापित किया गया था । धारा 80-ञ की उपधारा (1) उपबंध में, जैसा कि यह धारा 84 की उपधारा (1) में था, तात्त्विक परिवर्तन लाई । अब हम इस परिवर्तन की विवक्षाओं की परीक्षा करेंगे, जबकि हम पक्षकारों की ओर से दी गई दलीलों पर चर्चा करेंगे किन्तु तत्समय यह पर्याप्त होगा यदि हम इस परिवर्तन को निम्न प्रकार धारा 80-ञ की उपधारा (1) को उद्धृत करके उपदर्शित करें—

> "80(ञ) (1). जहां किसी निर्धारिती की सकल कुल आय में कोई ऐसे लाभ और अभिलाभ सम्मिलित हैं जो किसी औद्योगिक उपक्रम या पोत या होटल के कारबार से, जिसे यह धारा लागू होती है, व्युत्पन्न हैं, वहां निर्धारिती की कुल आय संगणित करने में, ऐसे लाभों और अभिलाभों में से (जैसे वे धारा 80-ञ और धारा 80-ञ के अधीन निर्धारिती को अनुज्ञेय कटौतियों के, यदि कोई हों, योग को घटाकर आएं) इस धारा के उपबंधों के अनुसार और अध्यधीन उतनी रकम की कटौती अनुज्ञात की जाएगी जितनी निर्धारण वर्ष से सुसंगत पूर्व वर्ष की बाबत विहित रीति से संगणित, यथास्थिति उस औद्योगिक उपक्रम या पोत या होटल के कारबार में लगाई गई पूंजी पर छह प्रतिशत प्रति वर्ष की दर से परिकलित रकम से अधिक नहीं होती

(पूर्वोक्त प्रकार से परिकलित रकम, इसके पश्चात् इस धारा में पूर्व वर्ष के दौरान लगाई गई पूंजी की सुसंगत रकम के रूप में निर्दिष्ट की गई है) ।"

यह बात ध्यान देने योग्य है कि धारा 80-ञ की उपधारा (1) के अधीन छूट के लाभ को पोत से प्राप्त अतिरिक्त लाभों तक विस्तारित कर दिया गया था और जहां तक छूट की मात्रा का सम्बन्ध है, इसकी संगणना करने के लिए अपनाया गया फार्मूला "औद्योगिक उपक्रम या पोत या होटल के कारबार, जैसा भी मामला हो, में नियोजित पूंजी पर छह प्रतिशत प्रति वर्ष निर्धारण वर्ष से सुसंगत पूर्व वर्ष के सम्बन्ध में विहित प्रकार में संगणित" था। पुरःस्थापित नए शब्द "निर्धारण वर्ष से सुसंगत पूर्व वर्ष के सम्बन्ध में" थे। धारा 80-ञ की उपधारा (2) में वह कालावधि अधिकथित की गई थी, जिसके लिए छूट अनुज्ञेय होगी और उपधारा (3) में इस बात का उपबंध था कि लाभों और अभिलाभों के कारण उद्भूत छूट की सुविधा में कमी जो पूर्व वर्ष के दौरान नियोजित पूंजी की सुसंगत रकम से कम नहीं थी, अग्रनीत की जाएगी और पश्चात्वर्ती वर्षों के लिए निर्धारिती की कुल आय को संगणित करने में इस परन्तुक के अधीन सीधे कटौती के रूप में अनुज्ञात की जाएगी कि किसी भी मामले में कमी या उसका कोई भाग सातवें निर्धारण वर्ष से परे अग्रनीत नहीं किया जाए, जैसा कि आरम्भिक निर्धारण वर्ष के अन्त में गिना गया है। उपधारा (4) में कतिपय शर्तें अधिनियमित की गई हैं, जिन्हें छूट के लाभ के लिए विशेषित होने से पूर्व किसी औद्योगिक उपक्रम को पूरा करना चाहिए और शर्तों में से एक शर्त यह थी कि औद्योगिक उपक्रम "किसी प्रयोजन के लिए तत्पूर्व प्रयुक्त भवन, मशीनरी या संयंत्र का नए कारबार को अन्तरण करके" नहीं बना होना चाहिए। किन्तु उपधारा (6) में अपवाद के रूप में इस बात का उपबन्ध है कि जहां कि औद्योगिक उपक्रम के मामले में किसी भवन, मशीनरी या संयंत्र या उसके किसी भाग को, जो किसी प्रयोजन के लिए तत्पूर्व प्रयुक्त किया गया है, नए कारबार में अन्तरित किया जाता है और इस प्रकार अन्तरित भवन, मशीनरी या संयंत्र या किसी भाग का कुल मूल्य कारबार में प्रयुक्त भवन, मशीनरी या संयंत्र के कुल मूल्य से 20% से अधिक नहीं होता, तब उपधारा (4) में उपवर्णित शर्त पूरी समझी जाएगी और इस प्रकार अन्तरित भवन, मशीनरी एवं संयंत्र के कुल मूल्य को औद्योगिक उपक्रम में नियोजित पूंजी की संगणना में खाते में नहीं लिया जाएगा। जहां तक किसी पोत से प्राप्त लाभों को धारा 80-ञ को लागू होने का सम्बन्ध था, उपधारा (5) में कई शर्तें अधिकथित की गई हैं, जिन्हें पोत से प्राप्त लाभों के

1985(1) eILR(PAT) SC 1

मामले में छूट का लाभ उपलब्ध कराए जाने से पूर्व पूरा किया जाना अपेक्षित है।

7. चूंकि किसी औद्योगिक उपक्रम, या पोत या किसी होटल के कारबार से प्राप्त लाभ किसी औद्योगिक उपक्रम या पोत या होटल के कारबार में नियोजित पूंजी के निर्धारण वर्ष से सुसंगत पूर्व वर्ष के सम्बन्ध में विहित प्रकार में संगणित 6 प्रतिशत प्रति वर्ष तक ही छूट के पात्र थे, केन्द्रीय राजस्व बोर्ड ने नियम 19-क बनाया, जिसमें वह रीति विहित की जिसमें कि औद्योगिक उपक्रम, पोत या होटल के कारबार में नियोजित पूंजी धारा 80-ञ के प्रयोजन के लिए संगणित की जानी चाहिए। नियम 19-क ने नियम 19 के पाठ में तात्त्विक परिवर्तन किए और चूंकि पक्षकारों के बीच संविवाद का एक बहुत बड़ा भाग इस नियम की विधिमान्यता के बारे में, इसके सुसंगत भागों को विस्तारपूर्वक उपवर्णित करना वांछनीय है—

"19-क. धारा 80-ञ के प्रयोजनों के लिए औद्योगिक उपक्रम में या पोत में या होटल के कारबार में नियोजित पूंजी की संगणना—(1) धारा 80-ञ के प्रयोजनों के लिए किसी औद्योगिक उपक्रम में या होटल के कारबार में नियोजित पूंजी उपनियम (2) से उपनियम (4) तक के अनुसार संगणित की जाएगी और किसी पोत में नियोजित पूंजी उपनियम (5) के अनुसार संगणित की जाएगी।

(2) ऐसे उपक्रम या होटल के कारबार की, जिसे उक्त धारा 80-ञ लागू होती है, संगणना की अवधि के पहले दिन यथा-विद्यमान आस्तियों के मूल्यों के बराबर रकमों का योग पहले निम्न-लिखित रीति से अभिनिश्चित किया जाएगा—

(i) अवक्षयण की हकदार आस्तियों की दशा में, उनका अवलिखित मूल्य;

(ii) क्रय द्वारा अर्जित आस्तियों की दशा में, जो अवक्षयण की हकदार नहीं हैं; निर्धारिती को उनकी वास्तविक लागत;

(iii) ऐसी आस्तियों की दशा में, जो क्रय द्वारा अर्जित नहीं है और जो अवक्षयण की हकदार नहीं हैं, उन आस्तियों का उस समय का मूल्य जब वे कारबार की आस्तियां बनी थीं;

(iv) उन आस्तियों की दशा में, जो कारबार चलाने वाले व्यक्तियों को शोध्य ऋण है, उन ऋणों की अभिहित रकम;

(v) ऐसी आस्तियों की दशा में, जो हाथ में या बैंक में रोकड़ के रूप में हैं, उनकी रकम।

*(3) उपनियम (2) के अधीन अभिनिश्चित रकमों के योग में से निर्धारिती द्वारा, जो नीचे लिखे नहीं हैं, उधार लिए गए धन और शोध्य ऋणों को (जिनके अन्तर्गत कर की बाबत किसी दायित्व के लिए शोध्य रकमें भी हैं) जैसे कि वे संगणना की अवधि के पहले दिन हैं, रकमों के योग को घटा दिया जाएगा—

(क) निर्धारिती के कम्पनी होने की दशा में इसके डिबेंचरों की रकम, यदि कोई हो, और

(ख) किसी निर्धारिती की दशा में (कम्पनी सहित) भारत में पूंजी आस्ति के सृजन के लिए अनुमोदित स्रोत से उधार ली गई कोई रकमें, यदि उस करार में, जिसके अधीन ऐसी रकमें उधार ली गई हैं, सात वर्षों से अन्यून कालावधि के दौरान उसके पुनःसंदाय का उपबंध है।

स्पष्टीकरण—इस उपनियम के प्रयोजन के लिए—

---

*अंग्रेजी में यह इस प्रकार है :

(3) From the aggregate of the amounts as ascertained under sub-rule (2) shall be deducted the aggregate of the amounts, as on the first day of the computation period, of borrowed moneys and debts due by the assessee (including amounts due towards any liability in respect of tax), not being—

(a) in the case of an assessee being a company, the amount of its debentures, if any, and

(b) in the case of any assessee (including a company) any moneys borrowed from an approved source for the creation of a capital asset in India, if the agreement under which such moneys are borrowed provided for repayment thereof during a period of not less than seven years.

Explanation—For the purpose of this sub-rule—

(i) 'अनुमोदित स्रोत' से अभिप्रेत है—सरकार या भारत का औद्योगिक वित्त निगम या इण्डस्ट्रियल क्रेडिट खण्ड इन्वैस्टमैंट कारपोरेशन आफ इण्डिया लिमिटेड या कोई बैंककारी संस्थान या भारत से बाहर किसी देश में कोई व्यक्ति या निम्नलिखित वित्त संस्थानों में से कोई, अर्थात्—

(क) राज्य वित्त निगम अधिनियम, 1951 (1951 का 63) के अधीन स्थापित राज्य वित्त निगम;

(ख) भारतीय औद्योगिक विकास बैंक अधिनियम, 1964 (1964 का 19) के अधीन स्थापित भारतीय औद्योगिक विकास बैंक ;

(ग) मद्रास इण्डस्ट्रियल एण्ड इन्वैस्टमैंट कारपोरेशन आफ इण्डिया लिमिटेड;

(घ) री-फाइनेंस कारपोरेशन आफ इण्डस्ट्री लिमिटेड;

(i) 'approved source' means the Government or the Industrial Finance Corporation of India or the Industrial Credit and Invest ment Corporation of India Ltd. or any bank-institution or any person in a country outside India or any of the following financial institutions, namely—

(a) a State Financial Corporation established under the State Financial Corporations Act, 1951 (LXIII of 1951);

(b) the Industrial Development Bank of India, established under the Industrial Development Bank of India Act, 1964 (XIX of 1964);

(c) The Madras Industrial and Investment Corporation of India Limited;

(d) the Re-finance Corporation of Industry Ltd;

(ङ) जीवन बीमा निगम अधिनियम (1956 का 31) के अधीन स्थापित भारतीय जीवन बीमा निगम;

× × ×

(4) उपनियम (3) के अधीन अवधारित पारिणामिक राशि में से उपनियम (2) के अधीन अभिनिश्चित किन्हीं ऐसे विनिधानों का मूल्य कम कर दिया जाएगा जिनमें कि प्राप्त होने वाली आय कारबार के लाभों की संगणना में हिसाब में नहीं ली जाती है और वे धन घटा दिए जाएंगे, जो कारबार के प्रयोजनों के लिए अपेक्षित नहीं हैं, वहां तक जहां तक कि ऐसे विनिधानों या धनों का योग उन उधार लिए गए धनों की रकम से अधिक है जो उपनियम (3) के अधीन पूंजी की संगणना में कटौती के लिए अपेक्षित है ।

(5) पोत में नियोजित पूंजी उस पोत का अवलिखित मूल्य समझा जाएगा ।"

8. दो परिवर्तन तुरन्त दिखाई देते हैं । एक यह है कि इण्डियन इन्कम टैक्स (कंप्यूटेशन आफ कैपिटल आफ इण्डस्ट्रियल अन्डरटेकिंग्ज) रूल्स, 1949 और नियम 19 के अधीन संगणन कालावधि प्रारम्भ होने की तारीख को या के पश्चात् क्रय द्वारा अर्जित आस्तियों का औसत मूल्य औद्योगिक उपक्रम, होटल में नियोजित पूंजी की संगणना करते समय लेखे में लिया जाना अपेक्षित था, इस सूत्र से जानबूझकर विचलन किया गया था और नियम 19-क के अधीन संगणना कालावधि के प्रारम्भ को या उसके पश्चात् अर्जित आस्तियां लेखे में से छोड़ दी गई थीं और संगणना कालावधि के प्रथम दिन की आस्तियों के मूल्य का प्रतिनिधित्व करने वाली रकमों को औद्योगिक उपक्रम या होटल के कारबार में नियोजित पूंजी की संगणना में प्रविष्ट करना था । किया गया अन्य परिवर्तन यह था कि यद्यपि इण्डियन इन्कम टैक्स (कंप्यूटेशन आफ कैपिटल आफ इण्डस्ट्रियल अण्डरटेकिंग्ज) रूल्स, 1949 और नियम 19 के अधीन निर्धारिती से उधार ली गई सभी रकमें और शोध्य रकमें औद्योगिक उपक्रम या होटल में नियोजित पूंजी की संगणना में कटौती किए जाने के लिए अपेक्षित थीं, नियम 19-क के अधीन काफी उदारता बरती गई थी जिसमें इस बात का उपबंध था कि "भारत में पूंजी आस्ति के सृजन के लिए अनुमोदित स्रोत से

(e) the Life Insurance Corporation of India established under the Life Insurance Corporation Act, (XXXI of 1956);

1985(1) eILR(PAT) SC 1

उधार ली गई रकमें, यदि उस करार में जिसके अधीन ऐसी रकमें उधार ली गई हैं, सात वर्षों से अन्यून कालावधि के दौरान उनके पुनर्संदाय का उपबन्ध है" कटौती के दायित्वाधीन नहीं होंगी, किन्तु औद्योगिक उपक्रम या होटल के कारबार में नियोजित पूंजी की संगणना में धारा 80-ञ के प्रयोजन के लिए लेखे में ली जाएंगी। परिणाम यह था कि 1 अप्रैल, 1968 से और उसके पश्चात् जबकि नियम 19-क प्रवृत्त हुआ, सात वर्षों से अन्यून समय में पुनःसंदेय अनुमोदित स्रोत से उधार औद्योगिक उपक्रम या होटल के कारबार में नियोजित पूंजी की संगणना में निर्धारिती से उधार ली गई रकमें शोध्य ऋणों के अन्य प्रवर्गों के माध्यम से लेखे में लिए जाने से ऐसी संगणना से अपवर्जित रहीं। ये दो परिवर्तन, ऐसा प्रतीत होता है, श्री एस० भूतालिंगम् द्वारा प्रत्यक्ष कराधान विधियों पर युक्तिकरण और सरलीकरण की अन्तरिम रिपोर्ट के दृष्टिकोण से किए गए जहां कि यह सिफारिश की गई थी कि फार्मूले के स्थान पर, जो 31 मार्च, 1968 तक अनुसरित किया जाता रहा, पूंजी की संगणना के लिए प्रक्रिया का "उसे धारित पूंजी पर और वर्ष के प्रारंभ में लम्बी अवधि के उधारों पर आधारित करके वर्ष के दौरान पूंजी के नए सिरे से पुरःस्थापित किए जाने की उपेक्षा करके" सरलीकरण किया जाना उपेक्षित होगा।

9. यह कार्य-स्थिति ,1 अप्रैल, 1971 तक जारी रही जबकि वित्त (सं० 2) अधिनियम, 1971 प्रवृत्त हुआ। विधेयक को पुरःस्थापित करते हुए, जो अन्ततः वित्त (सं० 2) अधिनियम, 1971 बना, वित्त मंत्री ने निम्नलिखित रूप में सदन के पटल पर नीति का कथन किया—

> "हाल ही में नए औद्योगिक उपक्रमों, पोतों और अनुमोदित होटलों के मामले में नियोजित पूंजी का 6 प्रतिशत लाभ पांच वर्षों की कालावधि के लिए कर-छूट का हकदार है। चूंकि डिबेंचर और लम्बी अवधि के उधार किसी प्रकार से खतरा उत्पन्न नहीं करते, पूंजी और उन पर ब्याज में किसी भी मामले में कटौती नहीं की जाती, सरकार की ओर से पूंजी के ऐसे संघटकों पर भी कर-छूट उपबन्ध को लागू करके उदार दृष्टिकोण अपनाया गया। अब मैं इस बात का प्रस्ताव करता हूं कि कर-छूट के प्रयोजनों के लिए पूंजी के 6 प्रतिशत की सीमा की संगणना में डिबेंचर और लम्बी अवधि के उधार सम्मिलित किए जाएं। यह इकहरा अभ्युपाय चालू वर्ष के दौरान सरकार हेतु 10 करोड़ रुपए का उपबन्ध करेगा। पूर्ण वर्ष के लिए लाभ 14 करोड़ रुपये होगा।"

इस नीति कथन को केन्द्रीय राजस्व बोर्ड द्वारा नियम 19-क के उपनियम (3) का संशोधन करके लागू किया गया था, जिससे कि संशोधन के पश्चात् उपनियम (3) निम्न प्रकार पठित है—

> "(3) उपनियम (2) के अधीन अभिनिश्चित रकमों के योग में से निर्धारिती द्वारा उधार लिए गए धन और शोध्य ऋणों को (जिनके अन्तर्गत कर की बाबत किसी दायित्व के लिए शोध्य रकमें भी हैं) जैसे कि वे संगणना की अवधि के पहले दिन हैं, रकमों के योग को घटा दिया जाएगा।"

इस संशोधन का परिणाम यह था कि स्थिति, जैसी कि नियम 19-क के अधिनियमन से पूर्व अभिभावी थी, फिर से प्रत्यावर्तित हो गई और सभी उधार ली गई रकमें और निर्धारिती द्वारा शोध्य ऋण, जो संगणना कालावधि के प्रथम दिन को थे, औद्योगिक उपक्रम में या होटल के कारबार में धारा 80-ञ के प्रयोजन के लिए नियोजित पूंजी की संगणना में कटौती किए जाने योग्य हो गए। यह संशोधन 1 अप्रैल, 1972 से प्रवृत्त हुआ।

10. किन्तु नियम 19-क के इस संशोधन से एक गंभीर संविवाद खड़ा हो गया। यद्यपि 1 अप्रैल, 1949 से 31 मार्च, 1968 तक लगभग 19 वर्षों की कालावधि के लिए सभी उधार ली गई रकमें और निर्धारिती द्वारा देय ऋण औद्योगिक उपक्रम में या होटल के कारबार में नियोजित पूंजी की संगणना में अपवर्जित कर दिए गए थे, इण्डियन इन्कम टैक्स (कप्यूटेशन आफ कैपिटल आफ इण्डस्ट्रियल अण्डरटेकिंग्ज) रूल्स, 1949 और नियम 19 की विधिमान्यता के विरुद्ध कोई चुनौती नहीं दी गई थी, जिसमें ऐसे अपवर्जन का उपबन्ध था और किसी निर्धारिती ने औद्योगिक उपक्रम में या होटल के कारबार में नियोजित पूंजी की संगणना को ऐसे अपवर्जन के आधार पर किए जाने पर विवाद नहीं किया था। केवल उस समय जबकि नियोजित पूंजी की संगणना में लम्बी अवधि के उधारों (सात वर्षों से अन्यून में संदेय) के अपवर्जन द्वारा नियम 19-क के अधीन उदारीकरण किया गया—जिस उदारीकरण को 1 अप्रैल, 1968 से पुरःस्थापित किया गया था—1 अप्रैल, 1972 से वापस ले लिया गया तब कुछ निर्धारितियों ने पहली बार यह दलील दी कि धारा 80-ञ की उपधारा (1) के सही अर्थान्वयन पर औद्योगिक उपक्रम में या होटल के कारबार में नियोजित पूंजी में लम्बी अवधि के उधार सम्मिलित होंगे चूंकि प्रयुक्त किए गए शब्दों के स्पष्ट नैसर्गिक अर्थान्वयन के अनुसार वे 'नियोजित पूंजी' के भाग थे और नियम 19-क, उपनियम (3),

जहां तक कि यह लम्बी अवधि के उधारों को नियोजित पूंजी की संगणना से अपवर्जित करता है, इसलिए धारा 80-ञ की उपधारा (1) के अधिकारातीत था और नियम 19-क के उपनियम (3) के बावजूद लम्बी अवधि के उधार किसी औद्योगिक उपक्रम या होटल के कारबार में 'नियोजित पूंजी' की संगणना में लेखे में लिए जाने के दायित्वाधीन थे। यह दलील पहली बार आय-कर अपील अधिकरण की मुम्बई न्यायपीठ के समक्ष **मैसर्स अलीम चन्द टोपन दास** बनाम **आय-कर अधिकारी**[1] के मामले में दी गई थी और अधिकरण की मुम्बई न्यायपीठ ने 24 जुलाई, 1973 के आदेश के द्वारा इस दलील को स्वीकार किया था और यह अभिनिर्धारित किया था कि नियम 19-क का उपनियम (3) धारा 80-ञ की उपधारा (1) के प्रतिकूल था और इसलिए इसकी औद्योगिक उपक्रम या होटल के कारबार में नियोजित पूंजी की सगणना में उपेक्षा की जानी चाहिए। तथापि इस विनिश्चय पर अधिकरण की विशेष न्यायपीठ द्वारा **मैसर्स एसको ट्रांसफार्मर्स लिमिटेड** बनाम **आय-कर अधिकारी** के मामले में पुनर्विचार किया गया था और विशेष न्यायपीठ ने 26 सितम्बर, 1974 के आदेश द्वारा इस विनिश्चय को उलट दिया और यह अभिनिर्धारित किया कि नियम 19-क के उपनियम (3) और धारा 80-ञ की उपधारा (1) के बीच बिल्कुल भी विरोध नहीं था और सभी उधार, जिसमें निर्धारिती द्वारा देय लम्बी अवधि के उधार भी सम्मिलित थे, औद्योगिक उपक्रम या होटल के कारबार में नियोजित पूंजी की संगणना में अपवर्जित किए जाने के दायित्वाधीन थे। तथापि इसके पश्चात् तुरन्त कलकत्ता उच्च न्यायालय ने **सेंचुरी एनका लिमिटेड** बनाम **आयकर अधिकारी**[1] के मामले में यह अभिनिर्धारित किया कि नियम 19-क का उपनियम (3), जहां तक कि यह अनुमोदित स्रोत के अलावा उधार ली गई पूंजी के अपवर्जन का निदेश देता है (स्पष्टतः यह मामला असंशोधित नियम 19-क द्वारा शासित था) धारा 80-ञ की उपधारा (1) का अधिकारातीत था और किसी भी स्रोत से लम्बी अवधि के उधार नियोजित पूंजी के भाग होने के कारण औद्योगिक उपक्रम या होटल के कारबार में नियोजित पूंजी की संगणना में लेखे में लिए जाने के दायित्वाधीन थे। वही दृष्टिकोण मद्रास उच्च न्यायालय द्वारा **मद्रास इण्डस्ट्रियल लाईनिंग्ज लिमिटेड** बनाम **आय-कर अधिकारी**[2] और इलाहाबाद उच्च न्यायालय द्वारा भी तीन विनिश्चयों अर्थात् **आय-कर आयुक्त** बनाम **यू० पी० होटल एण्ड रेस्टोरेन्ट लिमिटेड**[3], **कोटा**

---

[1] 107 आई० टी० आर० 123.

[2] 110 आई० टी० आर० 256.

[3] 123 आई० टी० आर० 626.

बाक्स मैन्युफैक्चरिंग कम्पनी बनाम **आयकर अधिकारी**[1] और **रामपुर डिस्टिलरी एण्ड कैमिकल लिमिटेड** बनाम **आय-कर आयुक्त**[2] में अपनाया गया था। यही दृष्टिकोण पंजाब-हरियाणा उच्च न्यायालय में भी **गणेश स्टील इण्डस्ट्रीज** बनाम **आय-कर अधिकारी**[3] और आन्ध्र प्रदेश उच्च न्यायालय में **वारनर हिन्दुस्तान लिमिटेड** बनाम **आय-कर अधिकारी**[4] के मामले में भी अभिभावी था। तथापि मध्य प्रदेश उच्च न्यायालय ने एक भिन्न दृष्टिकोण अपनाया और यह अभिनिर्धारित किया कि नियम 19-क का उपनियम (3) धारा 80-ञ की उपधारा (1) के प्रतिकूल नहीं था और लम्बी अवधि के उधार सहित सभी उधार औद्योगिक उपक्रम या होटल के कारबार में नियोजित पूंजी की संगणना में अपवर्जित किए जाने के दायित्वाधीन थे। देखिए **आय-कर अधिकारी** बनाम **आनन्द बिहारी स्टील एण्ड वायर प्रोडक्ट्स**[5] और **आय-कर आयुक्त** बनाम **के० एन० आयल इण्डस्ट्रीज**[6]। इस प्रकार से लम्बी अवधि के उधार के अपवर्जन के सम्बन्ध में संविवाद से विभिन्न उच्च न्यायालयों के बीच मत भिन्नता हुई। नियम 19-क में एक अन्य उपबन्ध भी था जिसके बारे में कुछ उच्च न्यायालयों ने गलती पाई और वह ऐसा उपबंध था जिसमें इस बात की अपेक्षा थी कि 'नियोजित पूंजी' की संगणना कालावधि के प्रथम दिन को संगणित किया जाना चाहिए। कलकत्ता उच्च न्यायालय ने **सेंचुरी एनका लिमिटेड** बनाम **आयकर अधिकारी**[7] के मामले में यह दृष्टिकोण अपनाया कि धारा 80-ञ की उपधारा (1) में जिस बात की अपेक्षा थी, वह पूर्व वर्ष के सम्बन्ध में पूंजी की संगणना थी, न कि पूर्व वर्ष के प्रथम दिन को और इसलिए नियम 19-क, जहां तक कि इसमें इस बात का उपबंध था कि पूंजी की संगणना, संगणना कालावधि के प्रथम दिन को की जानी चाहिए, धारा 80-ञ की उपधारा (1) का अधिकारातीत था। इस दृष्टिकोण को भी एक या दो अन्य उच्च न्यायालयों द्वारा स्वीकार किया गया था। चूंकि कुछ उच्च न्यायालयों ने यह दृष्टिकोण अपनाया था कि नियम 19-क धारा 80-ञ की उपधारा (1) का अधिकारातीत था। जहां तक कि इसमें लम्बी अवधि के उधारों को अपवर्जित करने और 'नियोजित पूंजी' की संगणना को संगणना कालावधि के प्रथम दिन को किए जाने का

---

[1] 123 आई० टी० आर० 638.

[2] 140 आई० टी० आर० 725.

[3] 126 आई० टी० आर० 258.

[4] 134 आई० टी० आर० 158.

[5] 133 आई० टी० आर० 365.

[6] 134 आई० टी० आर० 651.

[7] 107 आई० टी० आर० 123.

उपबन्ध था और सरकार की राय में यह दृष्टिकोण गलत था और सही रूप से संसद् के आशय का प्रतिक्षेप नहीं करता था, जैसा कि इस उपबन्ध के विधायी इतिहास से स्पष्ट है। संसद ने भ्रांति और अनिश्चितता को, जो विधि की स्थिति में अभिभावी हो सकती थी, दूर करने के दृष्टिकोण से, जब तक कि उच्चतम न्यायालय द्वारा इन दो विवाद्यकों पर अन्तिम उद्घोषणा न कर दी जाए, वित्त (सं० 2) अधिनियम, 1980 के द्वारा धारा 80-ञ में एक संशोधन पुरःस्थापित कर दिया। वित्त (सं० 2) विधेयक, 1980 का प्रस्ताव करते हुए वित्त मंत्री ने 24 जुलाई, 1980 को राज्य सभा में अपने भाषण के क्रम में यह कहा—

> "मुझे 1 अप्रैल, 1972 से आयकर अधिनियम की धारा 80-ञ में किए जाने के लिए प्रस्तावित संशोधनों संबंधी बहुत से अभ्यावेदन प्राप्त हुए...। इस प्रयोजन के लिए नियोजित पूंजी आय-कर नियमों में किए गए उपबंधों के अनुसरण में संगणित है और उधार ली गई पूंजी को अपवर्जित करती है। कुछ उच्च न्यायालयों ने यह दृष्टिकोण अपनाया है कि नियम में उपबन्ध धारा 80-ञ में उपबन्ध का अधिकारातीत है और कि उधार ली गई पूंजी को भी कर-छूट सम्बन्धी लाभ की संगणना के प्रयोजन के लिए पूंजी आधार में सम्मिलित किया जाना चाहिए। विधेयक नियम के उपबन्ध को 1 अप्रैल, 1972 से भूतलक्षी रूप से धारा 80-ञ में अन्तरिम करना चाहता है। कई अभ्यावेदनों में यह कहा गया है कि प्रस्तावित परिवर्तन भूतलक्षी रूप से नहीं किया जाना चाहिए। बजट पर आम बहस के मेरे उत्तर में मैंने यह बात स्पष्ट की है कि विधेयक में उपबन्ध संसद के स्पष्ट आशय को मात्र प्रभावी करना चाहता है। मैंने फिर इस प्रश्न पर उत्सुकतापूर्वक विचार किया और मेरा यह विश्वास है कि विधि और साम्या दोनों पर विचार करने पर आत्यन्तिक विधेयक में उपबन्धों के उपान्तरण के लिए कोई मामला नहीं बनता है। धारा 80-ञ विनिर्दिष्ट रूप से इस बात का उपबंध करती है कि नियोजित पूंजी कर-छूट संबंधी लाभों का अवधारण करने के प्रयोजन के लिए नियमों के अनुसरण में संगणित की जाएगी और नियम स्पष्ट रूप से यह अधिकथित करते हैं कि उधार ली गई पूंजी इस प्रयोजन के लिए पूंजी आधार से अपवर्जित होगी। कर-छूट सम्बन्धी उपबन्ध सन् 1949 से किसी न किसी रूप में कानून की किताब में रहे हैं। सन् 1968 तक औद्योगिक उपक्रम में नियोजित पूंजी की संगणना के लिए आधार नियमों में उपवर्णित किया गया था,

जिनमें इस प्रयोजन के लिए उधार ली गई पूंजी के अपवर्जन का उपबन्ध था और इस स्थिति पर कभी भी सन्देह नहीं किया गया। यद्यपि सन् 1968 में नियमों की कतिपय विनिर्दिष्ट लम्बी अवधि के उधारों को पूंजी आधार में सम्मिलित करने के लिए उपबंध करने हेतु संशोधित किया गया था और यथापूर्व स्थिति को 1-4-1972 से प्रत्यावर्तित कर दिया गया था। जैसा कि मैं सदन में पहले ही कह चुका हूं, उस समय वित्त मन्त्री श्री वाई० वी० चह्वाण ने 1971-72 के लिए अपने बजट भाषण में स्पष्ट रूप से यह कहा था कि उधार ली गई पूंजी को कर-छूट सम्बन्धी लाभों का अवधारण करने के प्रयोजन के लिए पूंजी आधार से उपवर्जित करने का प्रस्ताव है। इस प्रकार से यह स्पष्ट है कि आशय सदैव यह रहा कि उधार ली गई पूंजी कर-छूट सम्बन्धी लाभों का अवधारण करने के प्रयोजन के लिए नियोजित पूंजी का भाग नहीं बननी चाहिए। इसलिए मेरा समाधान हो गया है कि इस सम्बन्ध में किसी परिवर्तन की आवश्यकता नहीं है।"

वित्त विधेयक (सं० 2), 1980 अन्ततः वित्त (सं० 2) अधिनियम, 1980 हो गया और इस अधिनियम के द्वारा धारा 80-ञ को संशोधित किया गया और उपधारा (1-क) को 1 अप्रैल, 1972 को भूतलक्षी प्रभाव से पुरःस्थापित किया गया। नई पुरःस्थापित उपधारा (1-क) उन्हीं शब्दों में थी, जिससे कि नियम 19-क, जिससे कि औद्योगिक उपक्रम या होटल या पोत के कारबार में नियोजित पूंजी की संगणना का प्रकार वही रहा किन्तु अब नियम 19-क के स्थान पर उपधारा (1-क) में उपवर्णित कर दिया गया। धारा 80-ञ की उपधारा (1) में आने वाले शब्द "विहित प्रकार में संगणित" भी "उपधारा (1-क) में विनिर्दिष्ट प्रकार में संगणित" शब्दों द्वारा उसी तारीख से अर्थात् 1 अप्रैल, 1972 से भूतलक्षी प्रभाव से प्रतिस्थापित कर दिए गए।

11. पिटीशनरों की ओर से कुछ रिट पिटीशनों में हाजिर होने वाले विद्वान् अधिवक्ता श्री पालखीवाला ने यह बतलाया कि "पूर्व वर्ष के सम्बन्ध में ···नियोजित पूंजी" अभिव्यक्ति के दो आयाम हैं अर्थात् मात्रा का आयाम और समय का आयाम। जहां तक मात्रा के आयाम का संबंध है, श्री पालखीवाला ने यह दलील दी कि "नियोजित पूंजी" अभिव्यक्ति में इसके विधिक तथा प्रमुख और वाणिज्यिक आशय के मामले के दृष्टिकोण से लम्बी अवधि के उधार और कामकाजी पूंजी सम्मिलित होनी चाहिए और सही और उदार दृष्टिकोण से इसमें लघु अवधि के उधार भी सम्मिलित होंगे किन्तु वह इस दलील को देकर संतुष्ट थे कि किसी भी दशा में लम्बी अवधि के उधारों

को "नियोजित पूंजी" में सम्मिलित माना जाना चाहिए। उन्होंने यह बतलाया कि कम्पनी अधिनियम, 1956 के अधीन तुलनपत्र की तारीख से एक वर्ष या अधिक के पश्चात् पुनर्संदेय ऋण लम्बी अवधि के ऋण होंगे और इसे 'नियोजित पूंजी' का भाग माना जाना चाहिए। उन्होंने यह भी दलील दी कि यह मानते हुए भी 'नियोजित पूंजी' अभिव्यक्ति में संदिग्धता है। आवश्यक रूप से इसमें धारा 80-ञ के संदर्भ में लम्बी अवधि के ऋण सम्मिलित होंगे क्योंकि संसद् का संभव रूप से ऐसे धनाढ्य निर्धारितियों का पक्ष करने का आशय नहीं था जो अपनी स्वयं की पूंजी नियोजित करने में समर्थ हैं और ऐसे निर्धन निर्धारितियों के विरुद्ध विभेद करना नहीं था जिन्हें अपने उपक्रमों में पैसा लगाने के लिए निधि को उधार लेना पड़ता। श्री पालकीवाला ने समय के आयाम सम्बन्ध में यह भी दलील दी कि पूर्व वर्ष के सम्बन्ध में या दौरान 'नियोजित पूंजी' की धारणा एक ऐसी धारणा है जिसके बारे में संपूर्ण वर्ष के दौरान प्रयुक्त निधियों की वास्तविकता की ओर ध्यान देने के लिए बाध्य होना चाहिए न कि मात्र किसी एक दिन, जैसे कि संगणना कालावधि के प्रथम दिन। श्री पालकीवाला की दलील इस आधार-वाक्य पर आधारित थी कि नियम 19-क उस हद तक धारा 80-ञ की उपधारा (1) का अधिकारातीत था कि इसमें इन शब्दों में 'नियोजित पूंजी' की संगणना की पद्धति विहित की गई थी जिसमें सभी उधार ली गई पूंजी को अपवर्जित कर दिया था और 'नियोजित पूंजी' की संगणना के लिए संगणना कालावधि के प्रथम दिन का ही उपबंध किया था और संगणना कालावधि की शेष अवधि के दौरान नियोजित अतिरिक्त पूंजी की उपेक्षा कर दी थी। श्री पालकीवाला ने दलील दी कि नियम 19-क दो सम्बन्ध में अविधिमान्य है चूंकि इसने धारा 80-ञ के परन्तुक के पूर्ण प्रवृत्त प्रभाव का अल्पीकरण किया था और मनमानेपन से उस धारा के अधीन उस बात को अपवर्जित करके छूट के विस्तार-क्षेत्र को लघुकृत किया था जो स्पष्ट रूप से नियोजित पूंजी का भाग था और नियोजित पूंजी की प्रथम दिन को छोड़कर संपूर्ण संगणना कालावधि के दौरान उपेक्षा की थी। इस दलील के आधार पर श्री पालकीवाला द्वारा दिया गया निष्कर्ष यह था कि लम्बी अवधि के उधार किसी भी दशा में नियोजित पूंजी की संगणना में लेखे में लिए जाने के दायित्वाधीन थे और ऐसी संगणना को संगणना कालावधि के प्रथम दिन को नहीं किया जा सकता किन्तु अतिरिक्त पूंजी को लेखे में लिया जाना अपेक्षित था जो संगणना कालावधि के दौरान नियोजित की जानी थी। जहां तक संशोधित उपधारा (1-क) का संबंध था, जो धारा 80-ञ के द्वारा पुरःस्थापित की गई थी, श्री पालकीवाला ने दलील दी कि यह संशोधन

1 अप्रैल, 1972 के भूतलक्षी प्रभाव से किया गया था और संविधान के अनुच्छेद 14 और 19(1)(छ) का अतिक्रामी होने के कारण असांविधानिक था। हमें यहां पर उन विनिर्दिष्ट आधारों को उपवर्णित करने की आवश्यकता नहीं है जिन पर संशोधित उपधारा (1-क) को श्री पालकीवाला ने अनुच्छेद 14 और 19(1)(छ) का उल्लंघनकारी होने के रूप में चुनौती दी थी चूंकि इस दृष्टिकोण से हम नियम 19-क की विधिमान्यता को ध्यान में ले रहे होंगे, हमारे लिए श्री पालकीवाला द्वारा बतलाए गए इन आधारों की परीक्षा करना आवश्यक नहीं है। पिटीशनरों की ओर से अन्य रिट पिटीशनों में हाजिर होने वाले विद्वान् काउन्सेल ने केवल इस अन्तर के साथ उन्हीं आधारों को पुन: दोहराया कि रिट पिटीशनों में से एक रिट पिटीशन में पिटीशनरों की ओर से हाजिर होने वाले विद्वान् काउन्सेल डा० देवी पाल के अनुसार 'नियोजित पूंजी' में न केवल लम्बी अवधि के उधार सम्मिलित होंगे जैसा कि श्री पालकीवाला ने दलील दी थी किन्तु अल्प अवधि के आधार भी सम्मिलित होंगे जिससे कि सभी उधार ली गई रकमें न कि लम्बी अवधि के उधार ही 'नियोजित पूंजी' की संगणना में लेखे में लिए जाने के दायित्वाधीन थे। 1980 का रिट पिटीशन सं० 6188 में पिटीशनरों की ओर से हाजिर होने वाले डा० गौरी शंकर ने भी उन्हीं लाइनों पर लिखित दलीलें प्रथक्त: दीं और श्री पालकीवाला के मुख्य दावे का समर्थन किया।

12. पिटीशनरों की ओर से दी गई ये दलीलें प्रत्यर्थियों की ओर से हाजिर होने वाले विद्वान् अटर्नी जनरल द्वारा खंडित की जानी अपेक्षित थीं। विद्वान् अटर्नी जनरल ने यह दलील दी कि 'नियोजित पूंजी' न तो एक कला शब्द है और न ही एक निश्चित नियत परिवर्णन की अभिव्यक्ति और इसका अर्थ भिन्न संदर्भों में भिन्न था। इसमें आवश्यक रूप से लम्बी अवधि के उधार सम्मिलित नहीं थे और नियम 19-क का उपनियम (3) 'नियोजित पूंजी' की संगणना से लम्बी अवधि के उधारों को अपवर्जित करता है इसलिए इसे धारा 80-ञ की उपधारा (1) के विरुद्ध नहीं कहा जा सकता। अनुकल्पत: विद्वान् अटर्नी जनरल द्वारा यह भी दलील दी गई थी कि किसी भी दशा में धारा 80-ञ की उपधारा (1) के अधीन अनुतोष की संगणना करने के लिए प्रतिशत की अनुबंधित दर न केवल नियोजित पूंजी को किसी और विशेषण के लागू होनी थी किन्तु 'विहित प्रकार में संगणित···नियोजित पूंजी' को लागू होनी थी। संगणना के प्रकार को केन्द्रीय राजस्व बोर्ड द्वारा बनाए जाने के लिए विहित करने लिए छोड़ दिया गया था और विद्वान् अटर्नी जनरल के अनुसार संगणना में मदों को अपवर्जित करना और सम्मिलित करना अन्तर्वलित

1985(1) eILR(PAT) SC 1

था जो 'नियोजित पूंजी' के भाग के रूप में माने जाते थे और उपनियम (3) जो संगणना की प्रक्रिया का अभिन्न भाग था, में नियम 19-क में अधिकथित किए गए हैं, इसलिए यह धारा 80-ञ की उपधारा (1) के परन्तुक से अल्पीकृत नहीं है और उस धारा के आदेश के भीतर था। विद्वान् अटर्नी जनरल ने श्री पालकीवाला की दलील का खण्डन किया कि यदि धारा 80-ञ की उपधारा (1) को इस रूप में पढ़ा जाता है कि यह केन्द्रीय राजस्व बोर्ड को नियोजित पूंजी की संगणना से किसी मद या मदों को, जैसा कि वह उचित समझती हो, उस बारे में कानून के द्वारा कोई मार्गदर्शन उपबंधित किए बिना अपवर्जित करने की शक्ति प्रदत्त करती है, तो ऐसी शक्ति निरंकुश और अनियंत्रित होगी और उसमें अत्यधिक प्रत्यायोजन का दोष होगा। विद्वान् अटर्नी जनरल ने यह बतलाया कि धारा 80-ञ की उपधारा (1) कराधान कानून का उपबंध होने के कारण इसे आवश्यक रूप से केन्द्रीय राजस्व बोर्ड पर बदलती हुई आर्थिक परिस्थितियों को ध्यान में रखते हुए उसका विनिश्चय करने के लिए छोड़ दिया जाएगा कि धारा 80-ञ की उपधारा (1) के अधीन अनुज्ञेय अनुतोष की संगणना करने के प्रयोजन के लिए नियोजित पूंजी को समय-समय पर क्या माना जाएगा और इस पर भी उस बारे में केन्द्रीय राजस्व बोर्ड द्वारा बनाए गए नियम उसके अनुमोदन के लिए संसद के प्रत्येक सदन के समक्ष रखे जाने अपेक्षित थे और इसलिए धारा 80-ञ की उपधारा (1) में कोई अत्यधिक प्रत्यायोजन नहीं था जिसमें केन्द्रीय राजस्व बोर्ड पर इस बात को विहित करने की बात छोड़ दी गई थी कि किस प्रकार से नियोजित पूंजी को संगणित किया जाना चाहिए और किन मदों को सम्मिलित किया जाना चाहिए और किन मदों को अपवर्जित किया जाना चाहिए। विद्वान् अटर्नी जनरल द्वारा यह भी दलील दी गई थी कि धारा 80-ञ की उपधारा (1) में प्रयुक्त शब्द "नियोजित पूंजी' की संगणना के सम्बन्ध में "पूर्व वर्ष के दौरान नियोजित पूंजी" नहीं थी, किन्तु 'पूर्ववर्ष के सम्बन्ध में···नियोजित पूंजी' थी। "पूर्व वर्ष के सम्बन्ध में" शब्द जानबूझकर धारा 80-ञ की उपधारा (1) में पुरःस्थापित किए गए थे जबकि वह धारा अधिनियमित की गई थी जिसके परिणामस्वरूप 'नियोजित पूंजी', जो धारा 80-ञ के प्रयोजन के लिए संगणित की जानी अपेक्षित थी, 'पूर्व वर्ष के सम्बन्ध में नियोजित पूंजी' थी। इसलिए नियम 19-क विद्वान् अटर्नी जनरल के अनुसार धारा 80-ञ की उपधारा (1) के विरुद्ध नहीं था जबकि इसमें इस बात का उपबंध था कि "पूर्व वर्ष के सम्बन्ध में नियोजित पूंजी' पूर्व वर्ष के प्रथम दिन को संगणित नहीं की जाएगी। विद्वान् अटर्नी जनरल ने यह बतलाया कि यदि नियम 19-क

इसकी पूर्णता में, जैसा कि उनके द्वारा दलील दी गई, अविधिमान्य था, तो नए रूप से पुरःस्थापित उपधारा (1-क) की सांविधानिक विधिमान्यता का कोई प्रश्न सम्भव रूप से नहीं उठ सकता था क्योंकि उपधारा (1-क) ने जो कुछ किया मात्र नियम 19-क को 1 अप्रैल, 1972 से संयत शब्दावली में प्रस्तुत करना था और यह स्पष्टीकारक स्वरूप की थी। विद्वान् अटर्नी जनरल ने अनुकल्पतः यह भी दलील दी कि चाहे नियम 19-क जैसा कि श्री पालकीवाला द्वारा और पिटीशनरों की ओर से हाजिर होने वाले अन्य विद्वान् काउन्सेल द्वारा दलील दी गई है, दोनों सम्बन्धों में अविधिमान्य था, 1 अप्रैल, 1972 से भूतलक्षी प्रभाव से धारा 80-ञ में पुरःस्थापित नई उपधारा (1-क) अनुच्छेद 14 और 19(1)(छ) के अधीन किसी भी मूल अधिकार का अतिक्रमण नहीं करती और असांविधानिक या शून्य नहीं थी।

13. ये विरोधी दलीलें धारा 80-ञ की उपधारा (1) के निर्वचन के संबंध में और नियम 19-क की विधिमान्यता के सम्बन्ध में विधि के रोचक प्रश्न पैदा करती हैं। अब इस बात में कोई सन्देह नहीं है कि यदि नियम 19-क की विधिमान्यता के विरुद्ध आक्षेप कायम नहीं रह सकता और नियम 19-क को इसकी सम्पूर्णता में विधिमान्य माना जाता है, तो नए सिरे से अधिनियमित उपधारा (1-क) की सांविधानिक विधिमान्यता के विरुद्ध पिटीशनरों की ओर से दी गई चुनौती के आधारों की परीक्षा करना अनावश्यक होगा, क्योंकि उस दशा में उपधारा (1-क) कानूनी रूप में 'नियोजित पूंजी' की संगणना के सम्बन्ध में उपबंध अधिनियमित करेगी जो तब तक नियम 19-क के रूप में प्रवृत्त थे और संशोधन के द्वारा उपधारा (1-क) का अधिनियम मात्र स्पष्टीकारक स्वरूप का होगा। इसलिए, मुख्य प्रश्न जो विचार के लिए उद्भूत होता है, यह है कि क्या नियम 19-क को धारा 80-ञ की उपधारा (1) के आदेश के अनुरूप कहा जा सकता है जहां तक कि इसमें 'नियोजित पूंजी' की संगणना से लम्बी अवधि के उधारों सहित सभी उधार ली गई रकमों के अपवर्जन के लिए उपबंध किया गया है और यह अधिनियमन किया गया है कि 'नियोजित पूंजी' का संगणन संगणना कालावधि के प्रथम दिन को किया जाना चाहिए। इस प्रश्न का उत्तर धारा 80-ञ की उपधारा (1) में नियोजित भाषा के सही निर्वचन पर निर्भर करता है, किन्तु निर्वचन के इस प्रश्न पर विचार करने से पूर्व यह बतलाना आवश्यक होगा कि कम से कम जहां तक 'नियोजित पूंजी' की संगणना से लम्बी अवधि के उधारों सहित उधार ली गई सभी रकमों के अपवर्जन का सम्बन्ध है, वह स्थिति जो 1 अप्रैल, 1949 से 31 मार्च, 1968 तक की 19 वर्षों की कालावधि के लिए प्रवृत्त थी, यह थी

1985(1) eILR(PAT) SC 1

कि निर्धारिती से शोध्य सभी उधार ली गई रकमें 'नियोजित पूंजी' की संगणना में अपवर्जित की गई थीं और किसी ने भी ऐसे अपवर्जन को या तो धारा 15-ग या धारा 84 के विरोध के रूप में होने के कारण उसे चुनौती दी थी। निस्सन्देह यह बात सत्य है कि मात्र इसलिए क्योंकि 19 वर्षों की लम्बी कालावधि के लिए 'नियोजित पूंजी' की संगणना में उधार ली गई रकमों के अपवर्जन की विधिमान्यता को चुनौती नहीं दी गई थी, वह ऐसी चुनौती को नकारने के लिए आधार नहीं हो सकता यदि यह अन्यथा सुआधारित है। यह एक निश्चित विधि है कि नियम बनाने की शक्ति के पूर्व प्रयोग में उपमति जो नियम बनाने के प्राधिकार की अधिकारिता से परे थी, नियम बनाने की ऐसी शक्ति का प्रयोग नहीं कर सकती या पश्चात्वर्ती तारीख को नियम बनाने की शक्ति का इसी प्रकार का प्रयोग विधिमान्य नहीं है। यदि नियम बनाने वाले प्राधिकारी द्वारा बनाया गया नियम उसकी शक्ति के विस्तार-क्षेत्र से बाहर है, तो यह शून्य है और यह बात सुसंगत नहीं है कि इसकी विधिमान्यता को लम्बी कालावधि से प्रश्नगत नहीं किया गया है। यदि नियम शून्य है तो यह शून्य रहेगा चाहे उपमति रही हो या नहीं। देखिए **प्रोप्राइटरी आर्टिकल्स ट्रेड एसोसिएशन** बनाम **ए० जी० ऑफ कनाडा**[1] और **ए० जी० फार आस्ट्रेलिया** बनाम **क्वीन**[2]। किन्तु जब हम यह बतलाते हैं कि 19 वर्षों की कालावधि के लिए 'नियोजित पूंजी' की संगणना से उधार ली गई रकमों के अपवर्जन को निर्धारिती द्वारा चुनौती नहीं दी गई थी और इण्डियन इन्कम टैक्स (कंप्यूटेशन आफ कैपिटल आफ इण्डस्ट्रियल अण्डरटेकिंग्ज) रूल्स, 1949 और नियम 19 की विधिमान्यता को किसी समय इस आधार पर चुनौती नहीं दी गई थी कि वे धारा 15-ग या धारा 84 के उपबंधों से अल्पीकृत हैं, यह उपमति के किसी अभिवाक् का समर्थन करने के प्रयोजन के लिए नहीं था किन्तु यह उपदर्शित करने के प्रयोजन के लिए है कि निर्धारिती तथा राजस्व दोनों ने इस आधार पर कार्य किया कि धारा 15-ग और धारा 84 की भाषा के सही निर्वचन पर केन्द्रीय राजस्व बोर्ड की क्षमता के भीतर 'नियोजित पूंजी' की संगणना में उधार ली गई रकमों को अपवर्जित करना था, न केवल निर्धारिती और राजस्व अपितु संसद् ने भी धारा 15-ग और 84 के इस निर्वचन को अनुमोदित किया और तथ्य रूप से इण्डियन इन्कम टैक्स (कंप्यूटेशन आफ कैपिटल आफ इण्डस्ट्रियल अण्डरटेकिंग्ज) रूल्स, 1949 और नियम 19 की विधिमान्यता को माना जिसमें इन धाराओं के अधीन अनुतोष देने के प्रयोजन के लिए 'नियोजित पूंजी'

1 (1931) अपील केसेज 310.
2 95 सी० एल० आर० 529.

की संगणना में उधार ली गई रकमों के अपवर्जन का उपबंध है। यद्यपि इण्डियन इन्कम टैक्स (कंप्यूटेशन आफ कैपिटल आफ इण्डस्ट्रियल अण्डरटेकिंग्ज) रूल्स, 1949 में काफी शब्दों में इस बात का उपबंध है कि उधार ली गई रकमें धारा 15-ग के प्रयोजन के लिए, जैसा कि इण्डियन इन्कम टैक्स ऐक्ट, 1922 में मूल रूप से पुरःस्थापित किया गया था, 'नियोजित पूंजी' की संगणना में कटौती की जाएगी, संसद् ने जबकि उसने कराधान विधि (विलीन राज्यों पर विस्तारण और संशोधन) अधिनियम, 1949 के द्वारा धारा 15-ग को पुनः अधिनियमित किया था, इण्डियन इन्कम टैक्स (कंप्यूटेशन आफ कैपिटल आफ इण्डस्ट्रियल अण्डरटेकिंग्ज) रूल्स, 1949 में कोई परिवर्तन करना नहीं चाहा था, किन्तु उन्हीं नियमों को जारी रखा था जिनमें उधार ली गई रकमों के अपवर्जन का उपबंध था। संसद ने स्पष्ट रूप से इस कल्पना पर कार्य किया कि इण्डियन इन्कम टैक्स (कंप्यूटेशन आफ कैपिटल आफ इण्डस्ट्रियल अन्डरटेकिंग्ज) रूल्स, 1949, जहां तक कि उनमें उधार ली गई रकमों के 'नियोजित पूंजी' की संगणना में अपवर्जन के लिए उपबंध था, वे धारा 15-ग के आदेश के भीतर थे और धारा 15-ग के प्रयोजन के लिए 'नियोजित पूंजी' की संगणना में उधार ली गई रकमों के ऐसे अपवर्जन पर अपने अनुमोदन की छाप लगा दी। इण्डियन इन्कम टैक्स (कंप्यूटेशन आफ कैपिटल आफ इण्डस्ट्रियल अण्डरटेकिंग्ज) रूल्स, 1949 उसके पश्चात् 1 अप्रैल, 1962 तक प्रवृत्त रहे जब तक कि भारतीय आय-कर अधिनियम, 1961 अधिनियमित हुआ और आय-कर नियम, 1962 बनाए गए। इस कालावधि के दौरान धारा 15-ग को कई बार संशोधित किया गया किन्तु यद्यपि संसद् को पूर्णतः यह पता था कि इण्डियन इन्कम टैक्स (कंप्यूटेशन आफ कैपिटल आफ इण्डस्ट्रियल अण्डरटेकिंग्ज) रूल्स, 1949 में 'नियोजित पूंजी' की संगणना में उधार ली गई रकमों के अपवर्जन के लिए उपबंध था, संसद् ने इस बात को स्पष्ट करने के दृष्टिकोण से कानून में कोई परिवर्तन नहीं किया कि उधार ली गई रकमें अपवर्जित किए जाने के लिए आशयित नहीं थीं। उस समय भी जबकि आय-कर अधिनियम, 1961 अधिनियमित किया गया था, संसद् धारा 84 में उसी भाषा का प्रयोग करती रही, जैसी कि वह धारा 15-ग में करती थी और इस बात को उपदर्शित करने के दृष्टिकोण से भाषा में कोई परिवर्तन नहीं किया कि इण्डियन इन्कम टैक्स (कंप्यूटेशन आफ कैपिटल आफ इण्डस्ट्रियल अण्डरटेकिंग्ज) रूल्स, 1949, जिन्हें धारा 15-ग के अधीन बनाया गया था, सही रूप से संसद् के आशय को प्रतिबिंबित नहीं करते। यदि संसद् यह सोचती कि इण्डियन इन्कम टैक्स (कंप्यूटेशन आफ कैपिटल आफ इण्डस्ट्रियल अण्डरटेकिंग्ज) रूल्स, 1949,

जहां तक कि उनमें उधार ली गई रकमों के अपवर्जन का सम्बन्ध है, उसके आशय के अनुरूप नहीं थे, तो संसद् आसानी से स्पष्ट शब्दों में अपने आशय को स्पष्ट करने के लिए विनिर्दिष्ट उपबंध बना सकती थी जबकि उसने आय-कर अधिनियम, 1961 में धारा 84 अधिनियमित की गई थी। धारा 84 के अधिनियमन के पश्चात् भी जब नियम 19 धारा 84 को प्रभावी करने के दृष्टिकोण से बनाया गया था, उस नियम ने भी उधार ली गई रकमों को 'नियोजित पूंजी' के संगणन से अपवर्जित कर दिया। इस बात पर ध्यान देना बड़ा रोचक है कि यद्यपि आय-कर नियम 1962, जिसमें नियम 19 सम्मिलित है, को आय-कर अधिनियम, 1961 की धारा 296 द्वारा यथापेक्षित उनके बनाए जाने के तुरन्त पश्चात् संसद् के प्रत्येक सदन के समक्ष रखा गया था। संसद् के किसी भी सदन ने नियम 19 के प्रति अपना अननुमोदन अभिव्यक्त नहीं किया और न ही उसमें कोई उपांतरण किया और संसद् के दोनों सदनों ने इस प्रकार से पूर्ण रूप से इस बात को जानते हुए नियम 19 को अपना अनुमोदन दे दिया—और यह धारणा सदन के प्रत्येक सदस्य के पक्ष में की जाती है—कि उस नियम में 'नियोजित पूंजी' की संगणना में उधार ली गई रकमों के अपवर्जन का उपबंध है। हम यह बात स्पष्ट कर दें कि जब हम यह टिप्पणी कर रहे हैं, हमारे बारे में यह नहीं समझा जाए कि हम यह कहते हैं कि चाहे कानून के अधीन बनाए जाने के लिए तात्पर्यित नियम कानून द्वारा प्रदत्त प्राधिकार के बाहर है, यह अभी भी विधिमान्य होगा और उसे विधि का बल प्राप्त होगा यदि यह संसद् के प्रत्येक सदन के समक्ष रखा जाता है और किसी भी सदन द्वारा इसे अननुमोदित नहीं किया जाता है। किन्तु जो बात हम बतलाना चाहते हैं, यह है कि नियम 19 के अननुमोदन न करने के द्वारा संसद् ने इस धारणा की विधिमान्यता को स्वीकार कर लिया कि 'नियोजित पूंजी' की संगणना में उधार ली गई रकमों का अपवर्जन धारा 84 के शब्दों के अधीन अनुज्ञेय था और स्पष्ट रूप से यह उपदर्शित किया कि उधार ली गई रकमों का ऐसे अपवर्जन को उनका अनुमोदन प्राप्त था। धारा 84 के अधिनियमन के पश्चात् भी नियम 19 बनाया गया था, धारा 84 में समय-समय पर कई संशोधन किए गए थे किन्तु किन्हीं भी अवसरों पर संसद् ने ऐसा अवसर प्राप्त नहीं किया था जबकि वह इस बात का तिरस्कार करती जो उसने इस बात को समझते हुए उधार ली गई रकमों के अपवर्जन के द्वारा नियम 19 का किया हो कि संसद् ने उसे अनुमोदित नहीं किया है। परिणाम यह था कि 'नियोजित पूंजी' की संगणना में उधार ली गई रकमों का अपवर्जन जारी रहा और स्पष्टतः और असंदिग्ध रूप से संसद् के आशय के अनुरूप रहा। किन्तु जब धारा 80-ञ ने धारा 84 को प्रतिस्थापित कर दिया और

नियम 19-क धारा 80-ञ को प्रभावी करने के दृष्टिकोण से बनाया गया, जानबूझकर एक परिवर्तन लाया गया और अनुमोदित स्रोतों से लम्बी अवधि के उधार 'नियोजित पूंजी' की संगणना में लाए गए। तथापि यह परिवर्तन काफी दिन तक नहीं चला और 1 अप्रैल, 1972 से मूल स्थिति प्रत्यावर्तित हो गई। वित्त मंत्री ने अपने बजट भाषण में भूमिका के दौरान यह बात स्पष्ट कर दी कि उनका डिबेंचरों और लम्बी अवधि के उधारों को नियोजित पूंजी की संगणना में अपवर्जित करने का प्रस्ताव है और इस कथन के अनुसार नियम 19-क संशोधित किया गया जिससे कि सभी उधार ली गई रकमों को अपवर्जित किया गया। संशोधनकारी नियम को संसद् के प्रत्येक सदन के समक्ष रखा गया और वहां कोई विसम्मति और अननुमोदन नहीं था। इस बात पर विश्वास करना संभव नहीं है कि सदन के पटल पर वित्त मंत्री के कथन के बावजूद और संशोधित नियम को प्रत्येक सदन के समक्ष रखने के बावजूद संसद् को इस बात का पता नहीं था कि संशोधित नियम 19-क में क्या उपबंध किया गया था। संसद् के इस बारे में यह धारणा की जानी चाहिए कि उसे इस बात का पता था कि नियम 19-क वित्त मंत्री के कथन के अनुसार संशोधित किया गया था और संशोधित नियम 19-क में 'नियोजित पूंजी' की संगणना में उधार ली गई रकमों के अपवर्जन का उपबंध था और फिर भी संसद् यदि वह सोचती है कि ऐसा अपवर्जन उसके सही आशय के प्रतिकूल थी, उस स्थिति को परिशोधित करने का उसने कोई कदम नहीं उठाया। इसके बाद फिर वित्त (सं० 2) विधेयक, 1980 प्रस्तावित करते समय वित्त मंत्री ने सदन के पटल पर यह कहा कि संसद् का आशय सदैव 'नियोजित पूंजी' की संगणना में उधार ली गई रकमों को अपवर्जित करना है और इसलिए धारा 80-ञ को भूतलक्षी प्रभाव से नियम 19-क निगमित करके संशोधित किया जा रहा है। हमारे द्वारा पता किया गया यह विधायी इतिहास स्पष्ट रूप से सन्देह से परे यह दर्शाता है कि प्रारम्भ से अन्त तक संसद् ने 1 अप्रैल, 1968 से 31 मार्च, 1972 की कालावधि को छोड़कर, 'नियोजित पूंजी' की संगणना में उधार ली गई रकमों के अपवर्जन को उसके आशय के अनुरूप होने के रूप में अनुमोदित किया और ऐसे अपवर्जन को धारा 15-ग या धारा 84 या धारा 80-ञ के शब्दों के भीतर, जैसा भी मामला हो, अपवर्जन माना।

14. अब हम धारा 80-ञ की उपधारा (1) की भाषा पर विचार करेंगे और ऐसा करते समय हम यह बतला दें कि जहां तक इस प्रश्न का सम्बन्ध है कि धारा 80-ञ की उपधारा (1) की भाषा और इसकी पूर्ववर्ती

धाराओं अर्थात् धारा 15-ग, उपधारा(1) और धारा 84, उपधारा (1) की भाषा के बीच कोई तात्विक भेद नहीं है। धारा 80-ञ की उपधारा (1) में प्रयुक्त शब्द "विहित प्रकार से संगणित···नियोजित पूंजी" हैं। धारा 80-ञ की उपधारा (1) के अधीन अनुज्ञेय अनुतोष प्रगणित करने के प्रयोजन के लिए प्रतिशत की कानूनी दर 'नियोजित पूंजी' को ही लागू नहीं होगी किन्तु "विहित रीति में संगणित···नियोजित पूंजी" को भी लागू होगी। हम हाल में विहित प्रकार में संगणित" विशेषित शब्दों के प्रभाव पर विचार करेंगे किन्तु ऐसा करने से पूर्व हमें पहले 'नियोजित पूंजी' अभिव्यक्ति के सही अर्थ और आशय की परीक्षा करनी चाहिए क्योंकि धारा में प्रयुक्त इसी अभिव्यक्ति का श्री पालकीवाला ने काफी अवलम्ब लिया है और इसी पर उसके द्वारा संपूर्ण दलील आधारित है। श्री पालकीवाला और उसका अनुसरण करने वाले अन्य विद्वान् काउन्सेल ने मुस्तैदी से यह दलील दी कि 'नियोजित पूंजी' अभिव्यक्ति उसके सामान्य रूप से स्वीकृत अर्थ के अनुसार तथा उसके अर्थबोधन के अनुसार भी वाणिज्यिक प्रथा और लेखा कर्म पद्धति अर्जित कर चुकी है और आवश्यक रूप से उसमें कम से कम लम्बी अवधि के उधार सम्मिलित हैं और केन्द्रीय राजस्व बोर्ड 'नियोजित पूंजी' की संगणना के लिए नियम बनाने के वेश के अधीन लम्बी अवधि के उधारों को अपवर्जित नहीं कर सकते जो 'नियोजित पूंजी' का अनिवार्य भाग बनाते हैं। यह बात स्पष्ट रूप से धारा 80-ञ की उपधारा (1) के उपबंधों से लघूकृत होगी और पूर्ण रूप से अननुज्ञेय होगी। अब इस दलील में कुछ बल हो सकता है यदि वह आधार-वाक्य, जिस पर यह आधारित है, सुआधारित हो। किन्तु हम श्री पालकीवाला और उसका समर्थन करने वाले अन्य विद्वान् काउन्सेल से सहमत होने में असमर्थ हैं कि 'नियोजित पूंजी' में या तो इसके विधिक भाव या वाणिज्यिक भाषा में या लेखा-कर्म पद्धति में आवश्यक रूप से और सदैव लम्बी अवधि के उधार सम्मिलित हैं।

15. श्री पालकीवाला ने कारबार, प्रबंधतंत्र और लेखा-कर्म के बारे में अपने इस अभिवाक् के समर्थन में विभिन्न पाठ्य पुस्तकों से अंशों का अवलम्ब लिया कि 'नियोजित पूंजी' में आवश्यक रूप से लम्बी अवधि के उधार सम्मिलित होने चाहिएं। पाठ्य पुस्तकों में से एक पुस्तक, जिसका श्री पालकी-वाला ने अवलम्ब लिया था, टी० जी० रोज द्वारा लिखित "दि इण्टर्नल फायनेंस आफ इण्डस्ट्रियल अण्डरटेकिंग्ज" थी जहां कि यह कहा गया है कि "किसी क्षण कारबार में कुल रकम या नियोजित कुल पूंजी तुलन-पत्र में आस्तियों के कालम के पाद में अभिलिखित अंकों में पाई जाती है, जिसमें से काल्पनिक आस्तियां घटा दी जाती हैं।" यह अंश किसी समय में कारबार में कुल पूंजी

के साथ 'कुल नियोजित पूंजी' के समान है। इस बात पर ध्यान देना महत्त्वपूर्ण है कि यहां पर निर्देश 'नियोजित पूंजी' का ही नहीं है अपितु 'कुल नियोजित पूंजी' का है। इस पर भी इस अभिव्यक्ति का प्रयोग लाभ स्रोत के औसत के माध्यम से मूल्यांकन अनुष्ठान के संदर्भ में प्रयोग किया गया है और एक अंश के द्वारा यह बात काफी स्पष्ट कर दी गई है जो बाद में उसी पाठ्य पुस्तक में आई है जहां कि यह मत व्यक्त किया गया है कि "यह प्रश्न कि क्या टी० सी० ई० धारित है या उधार ली गई है, इस नियंत्रित अंक के लिए महत्वहीन है। कंपनी अपने व्यापार में इतनी पूंजी नियोजित कर रही है और इसलिए वह पूंजी उस पूंजी पर सही वापसी देने के लिए पर्याप्त हद तक विक्रयों के माध्यम से आवर्त होनी चाहिए।" श्री पालकीवाला ने "टर्मिनोलाजी आफ कास्ट अकाउटेंसी" से भी उद्धरण उद्धृत किया जो कि इंस्टीट्यूट आफ कास्ट एण्ड वर्क्स अकाउटेंट्स, यू० के० (अक्तूबर, 1967) द्वारा प्रकाशित की गई है, जहां कि 'नियोजित पूंजी' अभिव्यक्ति को स्पष्ट किया गया है, किन्तु हमें ऐसा नहीं लगता कि किस प्रकार से यह स्पष्टीकरण श्री पालकीवाला की दलील की सहायता करता है, क्योंकि इस स्पष्टीकरण के अनुसार 'नियोजित पूंजी' अभिव्यक्ति से अभिप्राय निम्नलिखित तीन बातों में से एक हो सकती है : 'कुल नियोजित पूंजी' जिसमें ऋण सम्मिलित होंगे, या 'कुल अंशधारियों की नियोजित पूंजी' या 'नियोजित कुल साम्या पूंजी'। इसके पश्चात् एम० जी० राइट द्वारा लिखित "दि डायरेक्टर्स गाइड टू अकाउंटिंग एण्ड फायनेंस" से कतिपय उद्धरणों का अवलम्ब लिया जाए जो लाभ के औसत से सम्बन्धित है। लेखक ने इस उद्धरण में यह बतलाया है कि "मुख्य औसत जो लाभ का माप है, 'नियोजित पूंजी' का आवर्त है। यह एक ऐसा औसत है जो उत्पादन को स्रोत-प्रयोग के उत्पादन को मापता है—इस मामले में उस लाभ को अर्जित करने के लिए अपेक्षित "पूंजी से अर्जित लाभ" और फिर इस संदर्भ में उन्होंने यह कहा कि 'नियोजित पूंजी' सामान्यतः नियोजित सभी लम्बी अवधि की निधियों के जोड़ के रूप में स्वीकार किया गया है जिसमें लम्बी अवधि के उधार सम्मिलित हैं। लम्बी अवधि के उधारों को 'नियोजित पूंजी' का भाग बनने के रूप में माना गया है क्योंकि उद्देश्य उपक्रम में विनिहित कुल निधियों के उद्देश्य में लाभदायिकता को मापना है। हमारी राय में यह उद्धरण यह अधिकथित नहीं करता कि 'नियोजित पूंजी' अभिव्यक्ति आवश्यक रूप से और सभी संदर्भों में लम्बी अवधि के उधार सम्मिलित करना चाहिए। श्री पालकीवाला ने आर० एस० वेल्ड्रान और ई० एच० डी० सेम्ब्रिज द्वारा लिखित "माडर्न पब्लिश्ड अकाउंट्स" में दिए गए कतिपय तुलनपत्रों का भी अवलम्ब लिया जो निस्सन्देह लम्बी अवधि के उधारों को 'नियोजित पूंजी' का भाग समझते

हैं किन्तु यह बात ध्यान देने की है कि ऐसा प्रवृत्त नियोजित पूंजी के प्रतिशत के रूप में लाभ मापकर लाभदायिकता के औसत का अवधारण करने के लिए किया गया है और आश्चर्यजनक रूप से इन तुलनपत्रों के अनुसार 'नियोजित पूंजी' अभिव्यक्ति में अल्प कालावधि के उधार भी सम्मिलित हैं। श्री पालकीवाला ने बाम्बे टैक्सटाइल रिसर्च एसोसिएशन द्वारा प्रकाशित "इण्टर-फर्म कंपैरिजन आफ फायनेंशियल परफार्मेंस" और के० सी० पारेख द्वारा लिखित "डिक्शनरी आफ बिजनैस एण्ड मैनेजमेंट" का भी अवलम्ब लिया जहां पर 'नियोजित पूंजी' की परिभाषा कुल अंश पूंजी, आरक्षित और लम्बी अवधि के उधारों के अर्थ में की गई है। किन्तु फिर यह बात ध्यान देने की है कि यह परिभाषा वित्तीय अनुष्ठान के प्रयोजन और प्रबंधतंत्र की दक्षता के लिए है जिसका सही अभ्युपाय कारबार में नियोजित कुल निधियों से अर्जित लाभ के औसत को लेकर अभिनिश्चित किया जा सकता है। इसके पश्चात् जे० एल० ब्राउन द्वारा लिखित "प्रिंसिपल्स एण्ड प्रैक्टिस आफ मैनेजमेंट अकाउंटेंसी" एलिजाबैथ मार्टिग एण्ड राबर्ट ई० फिनले द्वारा लिखित "फाइनेंशियल मैनेजर्स जाब" और इंस्टीटयूट आफ कास्ट एण्ड वर्क्स अकाउंटिंग आफ इण्डिया द्वारा प्रकाशित "ग्लासरी आफ मैनेजमेंट अकाउंटिंग टर्म्स" का अवलम्ब लिया गया, जहां पर 'नियोजित पूंजी' अभिव्यक्ति को अंश पूंजी, प्रतिधारित लाभों और लम्बी अवधि के उधारों के अर्थ में समझा गया है। किन्तु यह बतलाया जा सकता है कि इन पाठ्य पुस्तकों में भी 'नियोजित पूंजी' अभिव्यक्ति का प्रयोग कारबार की दक्षता के सम्बन्ध में किया गया है जो स्वाभाविक रूप से इस बात पर विचार करके मापा जा सकता है कि कारबार में कुल निधियों के फैलाव से प्राप्त लाभ क्या है और चूंकि लम्बी अवधि के उधार भी कारबार में लगाए जाते हैं, उपक्रम की लाभदायिकता का मूल्यांकन ऐसी लम्बी अवधि के उधारों को लेकर नहीं किया जा सकता जो लाभ अर्जित करने में लगाए गए हैं। इस बात पर ध्यान देना महत्त्वपूर्ण है कि जे० एल० ब्राउन द्वारा लिखित "प्रिंसीपल्स एण्ड प्रैक्टिस आफ मैनेजमेंट अकाउंटेंसी" में भी महत्त्वपूर्ण रूप से यह दर्शाने वाला कथन है कि 'नियोजित पूंजी' के संबंध में "लेखा-कर्मियों के बीच काफी संविवाद है जिस पर मदें सम्मिलित की जानी चाहिएं।" इसके पश्चात् हम श्री पालकीवाल द्वारा अवलंबित एक अन्य पाठ्य पुस्तक को निर्दिष्ट करेंगे अर्थात् एल० ई० राकले द्वारा लिखित "फायनेंस फार दि नान अकाउंटेंट"। श्री पालकीवाला द्वारा उद्धृत इस पाठ्य पुस्तक से उद्धरण उसकी दलील की सहायता करने के स्थान पर उसके प्रतिकूल है क्योंकि काफी शब्दों में इसमें यह माना गया है कि "'नियोजित पूंजी' अभिव्यक्ति के कई संभव निर्वचन हो सकते हैं" और आगे यह कहा गया है कि 'नियोजित पूंजी' को बार-बार समुत्थान

द्वारा धारित कुल आस्तियों के रूप में निर्दिष्ट किया गया है और उसे उसके तुलनपत्रों में दर्शाया गया है क्योंकि किन्हीं दायित्वों के लिए कोई कटौती नहीं की गई है किन्तु "सभी संभव समुच्चय ऐसे नहीं हैं जो किसी कंपनी द्वारा 'नियोजित पूंजी' के निर्धारण की ओर ले जाते हों।" निस्सन्देह यह बात सत्य है कि ई० एफ० एल० ब्रैंच द्वारा लिखित "प्रिंसिपल्स एण्ड प्रैक्टिस आफ मैनेजमेंट" तथा आल इण्डिया मैनेजमेंट एसोसिएशन द्वारा तैयार की गई "नियोजित पूंजी पर विवरणी" पर सूचना टिप्पण सं० 10 से संलग्न तालिका 2 में भी ऐसे मत हैं जो श्री पालकीवाला के इस अभिवाक् का समर्थन करते हैं कि 'नियोजित पूंजी' में ऋण लेनदारों से प्राप्त निधियां सम्मिलित हैं किन्तु फिर इस बात को ध्यान में रखना चाहिए कि यह अर्थ 'नियोजित पूंजी' अभिव्यक्ति को इस बात का अवधारण करके लाभदायिकता और अनुष्ठान का मूल्यांकन करने के संदर्भ में दिया गया है कि क्या समुत्थान ने पर्याप्त वार्षिक लाभ कारबार में नियोजित कुल निधियों पर अपेक्षित वापसी को ध्यान में रखते हुए अर्जित किया है। श्री पालकीवाला ने कुछ कम्पनियों के तुलन-पत्रों को यह दर्शित करने की दृष्टि से हमारे समक्ष पेश किया है कि लेखा कर्म-पद्धति के अनुसार भी, दीर्घावधिक उधारें "लगाई गई पूंजी" के अन्तर्गत हैं, किन्तु हम यह नहीं समझते हैं कि इन तुलन-पत्रों से श्री पालकीवाला की दलील को कोई सहायता प्राप्त होती है, क्योंकि ये सभी तुलन-पत्र प्रस्तुत संविवाद के उत्पन्न होने के वर्षों बाद के हैं और इन तुलन-पत्रों में से अधिकांश में इन शब्दों का उपयोग भिन्न-भिन्न प्रकार से ऐसे किया गया है, "लगाई गई कुल निधियां", "निधियों का स्रोत", "लगाई गई निधियां" और "लगाई गई शुद्ध आस्तियां" और इसी कारण से वे हमारे समक्ष प्रस्तुत प्रश्न पर कोई विशिष्ट रोशनी नहीं डालते हैं। वास्तव में 30 जून, 1978 को समाप्त होने वाले वर्ष के लिए सोमानी पिलकिंग्टंस लिमिटेड के तुलन-पत्र में, जिसे राजस्व विभाग की ओर से विद्वान् अटर्नी जनरल ने पेश किया था, दिया गया शीर्ष इस प्रकार है "लगाई गई पूंजी और उधार" जिससे यह दर्शित होता है कि दीर्घावधिक उधारों को लेखा-कर्म पद्धति में "लगाई गई पूंजी" के भाग के रूप में मानने की समान परिपाटी कोई नहीं है। श्री पालकीवाला ने कार्टर के "एडवान्स्ड अकाउन्ट्स" और स्पाइसर और पिग्लर के "बुककीपिंग एण्ड अकाउन्ट्स" में से कतिपय उद्धरणों का अवलम्ब भी लिया, किन्तु ये उद्धरण इससे अधिक कोई बात दर्शित नहीं होती कि कतिपय सन्दर्भों में "लगाई गई पूंजी" अभिव्यक्ति के अन्तर्गत दीर्घावधिक उधार हैं।

1985(1) eILR(PAT) SC 1

16. राजस्व विभाग की ओर से उपस्थित होते हुए विद्वान् अटर्नी जनरल ने इस प्रतिपादन के सम्बन्ध में कोई विवाद नहीं उठाया कि विशिष्ट संदर्भ "लगाई गई पूंजी" अभिव्यक्ति के अन्तर्गत दीर्घावधिक उधार आ सकते हैं। किन्तु उसकी दलील यह थी कि इस अभिव्यक्ति की कोई भी निश्चित अर्थव्याप्ति नहीं है, जिसके अन्तर्गत आवश्यक रूप से दीर्घावधिक उधार आएंगे और यह कि किसी विशिष्ट स्थिति में, उसके अन्तर्गत दीर्घावधिक उधार आ सकते हैं या नहीं भी आ सकते हैं। विद्वान् अटर्नी जनरल ने यह दलील दी कि "लगाई गई पूंजी" अभिव्यक्ति का अर्थ और उसकी अन्तर्वस्तु उस सन्दर्भ और उन परिस्थितियों पर निर्भर होगी, जिनमें उसका उपयोग किया जाता है। विद्वान् अटर्नी जनरल ने यह मत व्यक्त किया, और हमारी राय में ठीक तौर से ही किया कि श्री पालकीवाला ने अपनी दलील के समर्थन में जिन विभिन्न लेखांशों का अवलम्ब लिया है, उनमें अधिकांश रूप से कारबार सम्बन्धी प्रबंध और उसकी लाभदायिकता के बारे में बताया गया है और उन लेखांशों में "लगाई गई पूंजी" अभिव्यक्ति का उपयोग कारबार विषयक दक्षता और कौशल के मूल्यांकन के सन्दर्भ में इस दृष्टि से किया गया था जिससे कि पूंजी उत्पाद अनुपात का अवधारण करके लाभदायिकता के सम्बन्ध में अनुमान लगाया जा सके और यही कारण है कि उन लेखांशों में यह कहा गया था कि "लगाई गई पूंजी के अन्तर्गत दीर्घावधिक उधार आएंगे। हम विद्वान् अटर्नी जनरल से इस बारे में सहमत हैं कि "लगाई गई पूंजी" अभिव्यक्ति के भिन्न-भिन्न अर्थ हैं जो कि उस सन्दर्भ पर, जिसमें वह आती है और उस प्रयोजन पर, जिसके लिए उसका उपयोग किया जाता है, निर्भर है। ऐसे अनेक प्रामाणिक पाठ्य-ग्रन्थ हैं जो "लगाई गई पूंजी" अभिव्यक्ति और विस्तार के सम्बन्ध में इस मत का समर्थन करते हैं। जे० बैटी ने भी अपने ग्रंथ "मैनेजमेंट अकाउन्टेन्सी" में, जो ऐसा ग्रंथ है, जिसका अवलम्ब श्री पालकीवाला ने बहुत जोरदार ढंग से लिया है, यह मत व्यक्त किया है कि "इन दो पदों की (1) लगाई गई पूंजी और (2) लाभ" की कोई भी सारवान् रूप से स्वीकृत परिभाषा नहीं है। इसके बाद उसने यह मत व्यक्त किया है कि "लगाई गई पूंजी" का उपयोग किसी कारबार में किए गए विनिधान का वर्णन करने के लिए किया जाता है। जैसा कि पहले देखा जा चुका है कि इस पद की साधारण रूप से स्वीकृत कोई भी परिभाषा नहीं है। कुछ लेखापाल एक बात सोचते हैं, जबकि दूसरे लेखापाल कोई दूसरी बात सोचते हैं। एक परिभाषा के अन्तर्गत कतिपय आस्तियां आ सकती हैं, और दूसरी उन्हें पूरी तरह से अपवर्जित कर सकती हैं। एक दूसरी परिभाषा के मामूली शेयर-पूंजी के बारे में विचार किया जा सकता है और इस प्रकार इस बात का अनुमान लगाया जा सकता है कि शेयरधारकों ने वर्ष

में कितना विनिधान किया है।" उसने "लगाई गई पूंजी" की तीन सम्भावित परिभाषाओं के बारे में बताया, अर्थात् (1) लगाई गई सकल पूंजी, (2) लगाई गई शुद्ध पूंजी; और (3) स्वत्वधारियों की लगाई गई शुद्ध पूंजी। उसी प्रकार से इंग्लैंड और वेल्स में "मैम्बर्स हैंडबुक आफ दी इंस्टीट्यूट आफ चार्टर्ड अकाउन्टैंट्स" में भी इस बात की अभिपुष्टि की गई है कि "लगाई गई पूंजी" अभिव्यक्ति से उस प्रयोजन के अनुसार, जिसके लिए उसका उपयोग किया जाता है, भिन्न-भिन्न बातें अभिप्रेत हैं और उसमें यह बताया गया है कि "लगाई गई पूंजी" की संगणना करने के भिन्न-भिन्न ढंग होते है और उसमें "लगाई गई पूंजी" का वर्णन तीन प्रवर्गों में किया गया है अर्थात् (1) शेयर कैपिटल और आरक्षितियां; (2) साम्या पूंजी और आरक्षितियां; तथा (3) लगाई गई कुल पूंजी, जिसके अन्तर्गत डिबेंचर और अन्य दीर्घावधिक दायित्व आएंगे। उसी प्रभाव का मत हमें सी० सी० मागी लिखित "फ्रेमवर्क आफ अकाउन्टेंसी" में मिलता है, जिसमें यह कहा गया है कि "लगाई गई पूंजी" पद की अनेक सम्भावित परिभाषाएं हैं। "कारबार के शुद्ध मूल्य में···प्रतिधारित लाभ के साथ-साथ, मूल पूंजी अभिदान भी समाविष्ट है···। स्वामित्व की दृष्टि से, शुद्ध मूल्य, कारबार में लगाई गई पूंजी है, और इसी आंकड़े के आधार पर ही स्वामित्व वाले व्यक्ति, प्रबन्ध की सफलता और असफलता के सम्बन्ध में निर्णय करेंगे।" यह कथन करते हुए ग्रंथकार ने निश्चित रूप से यह स्वीकार किया है कि "कुछ लोगों का यह मत है कि 'लगाई गई पूंजी' की परिभाषा दीर्घावधिक ऋणों सहित, शुद्ध मूल्य के रूप में की जानी चाहिए" किन्तु उस ग्रन्थकार का कहना यह है कि "प्रभावी पूंजी या कारबार में लगाई गई पूंजी या शुद्ध मूल्य"···प्रतिधारित लाभ में मूल पूंजी को जोड़ने तथा उस रकम में से उपगत किसी भी हानि को घटा दिए जाने के बाद जो रकम आती है, वह सदैव उसके बराबर होती है। उसी प्रकार से बी० ई० इलियट लिखित 'बिजनिस एकाउंटिंग-1' में भी "लगाई गई पूंजी" अभिव्यक्ति का उपयोग एक से अधिक अर्थों में किया गया है और यह बताया गया है कि वापस करने की दर की गणना करने के लिए उपयोग में लाई गई आय, उस आय को उत्पन्न करने के लिए लगाई गई पूंजी के लिए समुचित होनी चाहिए। कार्टर ने अपने ग्रंथ "अडवान्स्ड अकाउन्ट्स" (5वां संस्करण, जिसे डगलस गारबट ने संशोधित किया था) में उधार लेने की बात को, चाहे वह दीर्घावधिक हो या अल्पावधिक, पूंजी के रूप में वर्णित करने के विरुद्ध चेतावनी दी है। उसका कहना यह है कि मामूली ऋणों, बन्धकों, डिबेंचरों बन्धक-पत्रों आदि के जरिए उधार लिए गए धन के बारे में प्रायः यह कहा

जाता है कि वह ऋण-पूंजी (लोन कैपिटल) है। तथापि, अधिकांश लेखापाल ऐसे दायित्व को पूंजी के रूप में वर्णित करना निश्चतार्थता से परे समझते हैं। हमारा निष्कर्ष यह है कि पामर ने भी अपनी 'कम्पनी लॉ' में ऋण पूंजी (लोन कैपिटल) पद्धति को अननुमोदित किया है और बहुत जोर देकर यह कहा है कि यद्यपि इस वाक्यांश का प्रयोग कारबार क्षेत्र में प्रायः किया जाता है, तथापि वह वकीलों की दृष्टि में, परस्पर विरोधी पद है, क्योंकि यह समझना कठिन है कि किसी ऋण को पूंजी के रूप में कभी किस प्रकार माना जा सकता है। वास्तव में, गावर ने अपने ग्रंथ "प्रिंसिपल्स आफ माडर्न कम्पनी लॉ" में "पूंजी" अभिव्यक्ति की अस्पष्टता पर जोर दिया है, जिसमें उसका कथन यह है कि "दुर्भाग्यवश पूंजी ऐसा शब्द है, जिसका उपयोग भिन्न-भिन्न समय पर भिन्न-भिन्न प्रकार से किया जाता है और विधिक, आर्थिक तथा लेखा सम्बन्धी अर्थों में भी, जिससे कि हमारा यहां पर सम्बन्ध है, उसका उपयोग अस्पष्ट रूप से तथा भिन्न-भिन्न समय पर भिन्न-भिन्न संकल्पनाओं को वर्णित किया गया है, यद्यपि उसका उपयोग करने में इस तथ्य को सदैव मान्यता नहीं दी जाती है।" इस प्रकार यह बात देखी जाएगी कि इस प्रश्न के सम्बन्ध में कि क्या "लगाई गई पूंजी" के अन्तर्गत निश्चित रूप से दीर्घावधिक उधार आते हैं, लेखापालों और वकीलों के बीच मतैक्य नहीं है। इस ओर ध्यान देना महत्त्वपूर्ण है कि उच्च न्यायालयों का भी "लगाई गई पूंजी" अभिव्यक्ति के वास्तविक अर्थ और अन्तर्वस्तु के सम्बन्ध में भिन्न मत रहा है। मध्य प्रदेश उच्च न्यायालय ने एक मत अपनाया है और अन्य उच्च न्यायालयों का मत दूसरा था। इस सम्बन्ध में कोई सन्देह नहीं हो सकता कि 'लगाई गई पूंजी' अभिव्यक्ति के एक से अधिक निर्वचन हो सकते हैं और उसके अन्तर्गत दीर्घावधिक उधार आ सकते हैं और नहीं भी आ सकते हैं, जो कि सन्दर्भ और उन परिस्थितियों पर निर्भर होता है, जिनमें कि उसका उपयोग किया जाता है। वकीलों और लेखापालों के बीच इस सम्बन्ध में सन्देह है कि क्या अल्पावधिक उधारों के बारे में यह माना जा सकता है कि "लगाई गई पूंजी" के भाग हैं। कुछ तुलन-पत्रों में अल्पावधिक उधारों के सम्बन्ध में यह दर्शित किया गया है कि वे "लगाई गई पूंजी" के भाग हैं, जबकि अन्य तुलन-पत्रों में ऐसा दर्शित नहीं किया गया है, और हमारे समक्ष उपसंजात होने वाले काउन्सेलों के बीच भी, यद्यपि श्री पालकीवाला ने यह स्वीकार किया है कि अल्पावधिक उधार "लगाई गई पूंजी" के भाग नहीं हैं, तथापि डाक्टर देवी पाल ने इसके प्रतिकूल, बहुत जोर देकर दलील दी है। यह स्पष्ट है कि "लगाई गई पूंजी" अभिव्यक्ति कला का पद नहीं है और न ही वह ऐसी अभिव्यक्ति है, जिसकी कोई निश्चित अर्थव्याप्ति हो या अर्थ हो, किन्तु उसके भिन्न-भिन्न अर्थ हो सकते हैं, जिसके अन्तर्गत सभी प्रवर्गों के या किसी विशिष्ट प्रवर्ग के या

उसके परिप्रेक्ष्य सम्बन्धी सन्दर्भ पर निर्भर करने वाले प्रवर्गों के अल्पावधिक उधार या दीर्घावधिक उधार आते हैं या नहीं आते। इसलिए श्री पालकीवाला और उसका समर्थन करने वाले काउन्सेल की इस दलील को स्वीकार करना सम्भव नहीं है कि "लगाई गई पूंजी" अभिव्यक्ति की ऐसी नियत और निश्चित अर्थव्याप्ति है, जिसके अन्तर्गत निश्चित रूप से और सभी मामलों में दीर्घावधिक उधार आते हैं और इसलिए केन्द्रीय राजस्व बोर्ड के लिए यह सक्षम नहीं था कि वह "लगाई गई पूंजी" की संगणना में दीर्घावधिक उधारों को अपवर्जित करते हुए नियम 19-क का उपनियम (3) बनाकर "लगाई गई पूंजी" अभिव्यक्ति के विस्तार और प्रविषय में कांट-छांट करता।

17. इस ओर ध्यान देना दिलचस्प है कि 1 अप्रैल, 1968 से 31 मार्च, 1972 तक की कालावधि के दौरान भी उस समय जबकि नियम 19-क के उपनियम (3) में कोई भी संशोधन नहीं किया गया था, अनुमोदित स्रोत से प्राप्त होने वाले उधार ही जो कि 7 वर्ष से अन्यून अवधि के भीतर पुनः संदेय थे और "लगाई गई पूंजी" की संगणना करने में, न कि सभी दीर्घावधिक उधारों की संगणना करने में शामिल किए जाने के योग्य थे। यदि श्री पालकीवाला की यह दलील सही होती कि सभी दीर्घावधिक उधार किसी परिवर्तन के बिना और सभी मामलों में 'लगाई गई पूंजी' के भाग हैं और संगणना में शामिल किए जाने के लायक हैं, तो जहां तक कि नियम 19-क का असंशोधित उपनियम (3), जो कि अनुमोदित स्रोत से प्राप्त उधारों से भिन्न है और 7 वर्ष से अन्यून कालावधि के भीतर पुनः संदेय उधारों से भिन्न है, दीर्घावधिक उधारों को अपवर्जित करता है, वहां तक वे विधिमान्य होंगे, क्योंकि उनसे धारा 80-ञ की उपधारा (1) के उपबन्धों का अल्पीकरण होता है। किन्तु नियम 19-क के असंशोधित उपनियम (3) की विधिमान्यता को निर्धारितियों की ओर से कभी कोई चुनौती नहीं दी गई थी और ऐसा प्रतीत होता है कि श्री पालकीवाला और उनका समर्थन करने वाले विद्वान् काउन्सेल ने यह दलील नहीं दी कि नियम 19-क का असंशोधित उपनियम (3) अविधिमान्य है। यदि यह स्वीकार कर लिया जाता है कि केन्द्रीय राजस्व बोर्ड का दीर्घावधिक उधारों के कतिपय प्रवर्गों को शामिल करना और "लगाई गई पूंजी" की संगणना में कतिपय अन्य प्रवर्गों को अपवर्जित करना उसके प्राधिकार के भीतर था, तो इसका आवश्यक परिणाम यह होगा कि केन्द्रीय राजस्व बोर्ड उस पर प्रदत्त किए गए प्राधिकार की परिधि से बाहर गए बिना ऐसे सभी दीर्घावधिक उधारों को, जिस किसी भी प्रवर्ग के वे हों, समान रूप से अपवर्जित कर सकता है।

18. केवल इस कारण कि "लगाई गई पूंजी" अभिव्यक्ति के भिन्न-भिन्न अर्थ हैं, क्योंकि विधानमण्डल ने उसे अधिनियमित किया है, धारा 80-ञ की उपधारा (1) के अधीन अनुज्ञेय अनुतोष की गणना करने के प्रयोजनार्थ कानूनी प्रतिशत लगाई गई पूंजी को इस प्रकार लागू किया जाना चाहिए मानो कि उसकी संगणना विहित रीति से की गई हो। यह बात कि 'लगाई गई पूंजी' की संगणना कैसे की जाएगी, आय-कर अधिनियम, 1961 की धारा 295 के अधीन नियम बनाकर केन्द्रीय राजस्व बोर्ड द्वारा विहित किए जाने के लिए छोड़ दी गई है। संगणना की प्रक्रिया में ऐसी मदों को, जिनकी बाबत कदाचित यह माना जा सकता है कि वे 'लगाई गई पूंजी' अभिव्यक्ति की परिधि के भीतर आती हैं, शामिल करने और अपवर्जित करने की बात अन्तर्ग्रस्त होगी। केन्द्रीय राजस्व बोर्ड 'लगाई गई पूंजी' की संगणना करने की रीति विहित करते हुए कुछ मदें सम्मिलित कर सकता है और कुछ अन्य मदें अपवर्जित कर सकता है। इसी अर्थ में 'संगणित' शब्द का उपयोग इस प्रकार का विधान अधिनियमित करते हुए किया है। पूर्वतम विधान पर विचार करते हुए जिसमें 'संगणित' शब्द का उपयोग "लगाई गई पूंजी' के सम्बन्ध में किया गया है, हम यह निष्कर्ष निकालते हैं कि मानक लाभ का अवधारण करने के लिए एक्सैस प्रोफिट्स टैक्स ऐक्ट, 1940 में, कानूनी प्रतिशत की बाबत यह अपेक्षित था कि वह पूंजी की ऐसी औसत रकम को लागू की जाए जो कि द्वितीय अनुसूची के अनुसार संगणित हो, और द्वितीय अनुसूची में कतिपय पदों को शामिल किए जाने के लिए और कतिपय ऐसी अन्य मदों को अपवर्जित किए जाने के लिए, जिनमें उधार लिए गए धन और ऋण शामिल हैं, उपबन्ध किया गया है। इस कानून में विधानमण्डल ने स्पष्टतः उधार लिए गए धन और ऋण के अपवर्जन को 'लगाई गई पूंजी' की संगणना करने की प्रक्रिया में सन्निहित माना है या यदि इसी बात को दूसरे ढंग से कहा जाए तो, विधायी प्रथा के अनुसार लगाई गई पूंजी की संगणना में प्रक्रिया के भाग के रूप में उधार लिए गए धन और ऋणों जैसी मदों के अपवर्जन की बात वैध रूप से अन्तर्ग्रस्त हो सकती है। उसी प्रकार से बिजनैस प्रोफिट्स टैक्स ऐक्ट, 1941 तथा सुपर टैक्स प्रोफिट्स टैक्स ऐक्ट, 1953 में भी 'संगणित' शब्द का उपयोग इस अर्थ में किया गया है कि 'लगाई गई पूंजी' की संगणना की प्रक्रिया में उधार लिए गए धन और ऋण के अपवर्जन की बात अन्तर्ग्रस्त है। उसी प्रकार से कम्पनी (लाभ) अतिकर अधिनियम, 1964 में भी संगणित शब्द का उपयोग उसी अर्थ में किया गया है। निश्चित रूप से यह बात बताई जा सकती है कि इस कानून में संगणित शब्द का उपयोग "कम्पनी की पूंजी" के सम्बन्ध में, न कि "लगाई गई पूंजी" के सम्बन्ध में, किया गया है, किन्तु

उससे कोई अन्तर नहीं पड़ेगा क्योंकि यहां पर हमारा सम्बन्ध जिस बात से है, वह वह अर्थ है जिसमें 'संगणित' शब्द का उपयोग किया गया है और यह कि क्या उसमें अपवर्जन तथा सम्मिलित किए जाने की प्रक्रिया अन्तर्ग्रस्त है, और क्या उस मुद्दे के सम्बन्ध में उस अधिनियम से, सदृश रूप से, पर्याप्त रोशनी पड़ती है। ऐसी कानूनी कटौती की परिभाषा, जोकि इस कानून के अधीन अतिकर के प्रभार का अवधारण करने के प्रयोजनार्थ प्रभार्य लाभों में से अवश्य ही की जानी चाहिए, ऐसे की गई है कि उससे "ऐसी रकम अभिप्रेत है जो कि द्वितीय अनुसूची के उपबन्धों के अनुसार यथा-संगणित कम्पनी की पूंजी के दस प्रतिशत के समतुल्य हो" और 1976 के वित्त अधिनियम 66 द्वारा संशोधन के पश्चात् द्वितीय अनुसूची में कम्पनी की पूंजी की संगणना में उधार लिए गए और ऋण को शामिल करने के लिए उपबन्ध नहीं किया गया है, यद्यपि उसमें समादत्त शेयर-पूंजी और आरक्षितियों को शामिल करने के लिए उपबंध किया गया है। इस प्रकार से यह बात देखी जाएगी कि "लगाई गई पूंजी" के सम्बन्ध में 'संगणित' शब्द के उपयोग के पीछे एक विधायी इतिहास है और विधायी रूप से यह बात मान ली गई है कि उसमें संगणना की प्रक्रिया के भाग के रूप में ऐसी मदों को शामिल करने या उन्हें अपवर्जित करने की बात अन्तर्ग्रस्त है, जिनकी बाबत अन्यथा यह माना जा सकता है कि वे "लगाई गई पूंजी" के भाग हैं। इसी पृष्ठभूमि के सन्दर्भ में ही, न कि अछूती कोशिश के तौर पर, विधानमण्डल ने "संगणित" शब्द का उपयोग धारा 80-ञ की उपधारा (1) में लगाई गई पूंजी के सम्बन्ध में किया है।

19. इस बात की ओर ध्यान दिया जा सकता है कि आय-कर अधिनियम, 1961 में भी "संगणित" शब्द का लगातार उपयोग "आय" के सम्बन्ध में इस अर्थ में किया जाता रहा है कि उसमें आय की मदों का सम्मिलित किया जाना और अपवर्जित किया जाना, दोनों ही अन्तर्ग्रस्त हैं। धारा 2 के खण्ड (45) में "कुल आय" की परिभाषा की गई है जिससे धारा 5 में निर्दिष्ट आय की कुल रकम अभिप्रेत है "जिसकी संगणना इस अधिनियम में अधिनियमित रीति से की गई है।" यदि हम आय-कर अधिनियम, 1961 में दिए गए उपबंधों को देखें जिनमें कुल आय की संगणना की रीति अधिकथित की गई है, तो यह स्पष्ट हो जाएगा कि "कुल आय" की संगणना की प्रक्रिया में आय की विभिन्न मदों को सम्मिलित और अपवर्जित करने की दोनों ही बातें अन्तर्ग्रस्त हैं। धारा 10 में यह उपबंध किया गया है कि किसी व्यक्ति की पूर्ववर्ती वर्ष की कुल आय की संगणना करने में उस धारा के खण्डों में से किसी भी खण्ड के भीतर आने

वाली कोई आय कुल आय में सम्मिलित नहीं की जाएगी, यद्यपि ऐसी आय जिसकी बाबत अपवर्जित किया जाना अपेक्षित है, निस्संदेह आय है और इसी कारण से वह उस अभिव्यक्ति की स्पष्ट स्वाभाविक अर्थ-व्याप्ति के अनुसार, कुल आय का भाग है किन्तु उसकी बाबत कर के प्रभार का अवधारण करने में अपवर्जित किया जाना अपेक्षित है, क्योंकि "कुल आय" की परिभाषा ऐसी आय की कुल रकम के रूप में की गई है, जिसकी संगणना अधिनियम में अधिकथित रीति से की गई है। वही स्थिति धारा 11 के सम्बन्ध में भी है और वह कुल आय की संगणना करने में आय के कतिपय प्रवर्गों को अपवर्जित करती है। उसके बाद हम धारा 29 के प्रति निर्देश कर सकते हैं, जिसमें यह उपबंध किया गया है कि कारबार या वृत्ति के लाभ और अभिलाभ से नई आय की संगणना धारा 30 से 43-क तक के उपबंधों के अनुसार की जाएगी। इन धाराओं में कुल आय की संगणना करने में विभिन्न मदों को सम्मिलित किए जाने और अपवर्जित किए जाने के लिए उपबंध किया गया है। धारा 80-क से धारा 80-फफ तक में भी उन कटौतियों के लिए उपबंध किया गया है जो कुल आय की संगणना करने में करनी होती हैं और धारा 80-जज और 80-जञ और 80-ण जैसी धाराओं के अधीन ऐसी मद, की बाबत भी निर्विवाद रूप से किसी निर्धारिती की आय का भाग है, जोकि यह अपेक्षित होता है कि वह कर के लिए प्रभार्य कुल आय की संगणना करने में अपवर्जित की जाए। किसी भी व्यक्ति ने कभी भी यह दलील नहीं दी है और वास्तव में ऐसी दलील देने की कल्पना करना भी असम्भव है जबकि धारा 2 के खण्ड (45) में "कुल आय" की परिभाषा उस अधिनियम के उपबंधों के अनुसार संगणित आय की कुल रकम के रूप में की गयी है, तो जो भी आय का निर्विवाद रूप से भाग है, उसे संगणना करने में अपवर्जित नहीं किया जा सकता। तथापि, श्री पालकीवाला की दलील यह थी कि "कुल आय" की परिभाषा की दशा में संगणना की प्रक्रिया में आय की मदों के अपवर्जन के लिए स्वयं विधानमण्डल ने उपबंध किया है और उसकी बाबत यह तात्पर्यित नहीं है कि उसे नियम बनाने वाला कोई प्राधिकारी करेगा। श्री पालकीवाला ने यह कथन किया कि विधानमण्डल; अभिव्यक्त रूप से यह उपबंध करके कि विशिष्ट मद में या मदों को आय की कुल रकम की संगणना करने में अपवर्जित कर दिया जाएगा, "आय की कुल रकम" अभिव्यक्ति के विस्तार और परिधि में कांट-छांट कर सकता है, किन्तु नियम बनाने वाला प्राधिकारी ऐसा नहीं कर सकता, क्योंकि ऐसा करने से, वह कानून के उपबंधों का अल्पीकरण करेगा। हमने पहले ही यह मत व्यक्त कर दिया है कि चूंकि

1985(1) eILR(PAT) SC 1

"लगाई गई पूंजी" अभिव्यक्ति के भिन्न-भिन्न अर्थ होते हैं जोकि किसी विशिष्ट मामले में उधार लिए गए धन को सम्मिलित कर सकती है या नहीं भी कर सकती, इसलिए केन्द्रीय राजस्व बोर्ड, नियम बनाने वाली अपनी शक्ति का प्रयोग करते हुए, "लगाई गई पूंजी" की संगणना करने में उधार लिए गए धन को अपवर्जित कर सकेगा और ऐसा करने में वह कानून की आज्ञा के प्रतिकूल किसी भी रीति से नहीं होगा। किन्तु हम जिस मुद्दे पर यहां पर धारा 2 के खण्ड (45) में आई हुई "कुल आय" की परिभाषा के प्रति निर्देश करते हुए जोर देना चाहते हैं, वह यह है कि विधानमण्डल ने "संगणित" शब्द का उपयोग इस प्रकार किया है कि उसकी परिधि के भीतर आय की कतिपय ऐसी मदों का, जो कि स्वीकृततः और किसी सन्देह के बिना निर्धारिती की आय का भाग हैं, न केवल सम्मिलित करना, बल्कि अपवर्जित करना भी उसकी परिधि के भीतर है। हमारा निष्कर्ष यह है कि धारा 80-ञ की उपधाराओं में भी "संगणित" शब्द का उपयोग इसी अर्थ में किया गया है कि उसमें सम्मिलित करना और अपवर्जित करना दोनों ही अन्तर्ग्रस्त हैं। धारा 80-ञ की उपधारा (4) के दूसरे परन्तुक में यह उपबंध किया गया है कि जहां कोई ऐसा भवन या उसका भाग, जिसका उपयोग पहले किसी प्रयोजन के लिए किया गया है, औद्योगिक उपक्रम के कारबार को अन्तरित किया जाता है, वहां इस प्रकार अन्तरित भवन या उसके भाग का मूल्य औद्योगिक उपक्रम में "लगाई गई पूंजी" की संगणना करने में हिसाब में नहीं लिया जाएगा। उसी प्रकार से उसी उपधारा के स्पष्टीकरण-2 में इन शब्दों में यह अधिनियमित किया गया है कि उसकी परिधि और प्रविषय के भीतर आने वाले मामले में इस प्रकार अन्तरित मशीनरी या संयंत्र या उसके किसी भी भाग के कुल मूल्य को औद्योगिक उपक्रम में "लगाई गई पूंजी" की संगणना करने में हिसाब में नहीं लिया जाएगा। इसके बाद पुनः धारा 80-ञ की उपधारा (6) के स्पष्टीकरण में होटल के कारबार की दशा में "लगाई गई पूंजी" की संगणना करने में इस प्रकार अन्तरित भवन, मशीनरी या संयंत्र या उसके किसी भाग के कुल मूल्य के अपवर्जन के लिए उसी प्रकार का उपबंध किया गया है। इस प्रकार यह बात देखी जाएगी कि धारा 80-ञ में इन उपबंधों के अनुसार भी "लगाई गई पूंजी" की संगणना करने की प्रक्रिया ऐसी मद या मदों को वैध रूप से अपवर्जित कर सकती है जोकि स्पष्टतः और असंदिग्ध रूप से "लगाई गई पूंजी" के भाग हैं। निस्सन्देह विधानमण्डल, न कि नियम बनाने वाला कोई प्राधिकारी, इन उपबंधों को अपवर्जित करने की बाबत अधिनियमित करता है। किन्तु पुनः यदि हम जोर

दे सकें, तो मुद्दा यह नहीं है कि क्या विधानमण्डल ने या नियम बनाने वाले किसी प्राधिकारी ने अपवर्जित किया है, बल्कि मुद्दा यह है कि क्या ऐसा अपवर्जन संगणना की प्रक्रिया में इस प्रकार सन्निहित है जिससे कि उसे उसमें समाविष्ट किया जा सके और इस मुद्दे के सम्बन्ध में न केवल एक्सैस प्रोफिट्स टैक्स ऐक्ट, 1940, बिजनैस प्रोफिट्स टैक्स ऐक्ट, 1947, सुपर प्रोफिट्स टैक्स ऐक्ट, 1963 कौर कम्पनी (लाभ) अतिकर अधिनियम, 1964 के उपबंध, बल्कि हमारे द्वारा निर्दिष्ट आय-कर अधिनियम के विभिन्न उपबंधों में स्पष्ट रूप से यह उपदर्शित किया गया है कि विधानमण्डल ने धारा 80-ञ की उपधारा (1) में "संगणित" शब्द का उपयोग इस प्रकार किया है कि उसमें उन मुद्दों का न केवल सम्मिलित किया जाना अन्तर्ग्रस्त है, बल्कि अपवर्जन भी अन्तर्ग्रस्त हो जाता है, जिसकी वाबत अन्यथा यह माना जा सकता है कि वह "लगाई गई पूंजी" की परिधि के भीतर आता है। विधानमण्डल ने यह बात केन्द्रीय राजस्व बोर्ड पर नियम बनाने वाले प्राधिकारी के रूप में छोड़ दी है कि वह उस रीति को विहित करे जिससे "लगाई गई पूंजी" की संगणना की जाएगी और इस प्रकार विहित करने में, केन्द्रीय राजस्व बोर्ड उन मदों को सम्मिलित या अपवर्जित कर सकेगा जिन्हें "लगाई गई पूंजी" के भाग के रूप में माना जा सकता है।

20. तथापि, श्री पालकीवाला ने "विहित रीति से संगणित" अभिव्यक्ति का अवलम्ब लेते हुए यह दलील दी कि विधानमण्डल केन्द्रीय राजस्व बोर्ड पर जो बात छोड़ता है, वह केवल उस रीति को विहित करना है जिससे "लगाई गई पूंजी" की संगणना की जाएगी और "रीति" से केवल ऐसा ढंग अभिप्रेत हो सकता है जिससे संगणना करनी होती है और संगणना करने के ढंग को विहित करने के आवरण में केन्द्रीय राजस्व बोर्ड, यदि हम श्री पालकीवाला के शब्दों का ही उपयोग करें तो, "कानूनी विषय-वस्तु के सार का अधिक्रमण नहीं कर सकता" या "लगाई गई पूंजी" के सार को दूसरा आकार नहीं दे सकता। श्री पालकीवाला ने इस दलील के समर्थन में विभिन्न शब्दकोशों में दिए गए "मैनर" (रीति) शब्द के अर्थों का अवलम्ब लिया और **उताह कंस्ट्रक्शन** बनाम **पैटकी**[1] वाले मामले में किए गए प्रिवी कौंसिल के विनिश्चय और **विक्रय कर अधिकारी** बनाम **के० आई० अब्राहम**[2] वाले मामले में किए गए इस न्यायालय के विनिश्चय सहित, विभिन्न विनिश्चयों के प्रति भी निर्देश किया। हम यह नहीं समझते कि श्री पालकीवाला की इस दलील

---

[1] (1965) 3 आल इंग्लैंड रिपोर्ट्स 650.

[2] [1967] 3 एस० सी० आर० 518.

में कोई सार है जबकि केन्द्रीय राजस्व बोर्ड, नियम या नियमों को बनाकर यह विहित करता है कि कौन-सी मदें "लगाई गई पूंजी" की संगणना करने में शामिल की जाएंगी और कौन-सी मदें अपवर्जित की जाएंगी, तो इस सम्बन्ध में कोई भी संदेह नहीं हो सकता है कि पूर्वोक्त शब्दों के साधारण व्याकरणिक अर्थ के अनुसार जो बात केन्द्रीय राजस्व बोर्ड करता है, वह इस सम्बन्ध में अधिकथित करेगा कि "लगाई गई पूंजी" की संगणना किस प्रकार की जाएगी, "लगाई गई पूंजी" की संगणना की रीति या ढंग विहित करता है और वह स्पष्टतः केन्द्रीय राजस्व बोर्ड को प्रदत्त नियम बनाने के प्राधिकार के भीतर होगा। श्री पालकीवाला की दलील का समस्त प्रतिपादन यह था कि लगाई गई पूंजी की संगणना से दीर्घावधिक उधारों को अपवर्जित करके केन्द्रीय राजस्व बोर्ड "लगाई गई पूंजी" के सार का अधिक्रमण करेगा या उसे दूसरा आकार देगा, किन्तु जैसा कि हमने पहले ही इंगित कर दिया है; "लगाई गई पूंजी" अभिव्यक्ति के अनेक अर्थ हैं, जिनमें दीर्घावधिक उधार शामिल किए जा सकते हैं और शामिल नहीं भी किए जा सकते और यदि इस कारण से केन्द्रीय राजस्व बोर्ड "लगाई गई पूंजी" की संगणना करने में दीर्घावधिक उधारों को सम्मिलित किए जाने के लिए उपबंध करते हुए नियम बनाता है, तो "लगाई गई पूंजी" के सार का अधिक्रमण करने या उसे दूसरा आकार देने का कोई प्रश्न ही नहीं हो सकता। वह स्पष्टतः "लगाई गई पूंजी" की संगणना करने की रीति या ढंग को विहित करने सम्बन्धी केन्द्रीय राजस्व बोर्ड के प्राधिकार के भीतर होगा। अतः निश्चित रूप से यह निष्कर्ष नहीं निकलेगा कि यदि दीर्घावधिक उधारों के बारे में यह कहा जा सकता है, कि वे "लगाई गई पूंजी" के भाग हैं—और वास्तव में जैसा हमने बतलाया है, वे निश्चित सन्दर्भ में "लगाई गई पूंजी" के भाग हो सकते हैं—तो भी केन्द्रीय राजस्व बोर्ड नियम बनाने की अपनी शक्ति का प्रयोग करते हुए यह विहित करने के लिए समक्ष था कि "लगाई गई पूंजी" की संगणना करने में उधार लिए गए धन और ऋण अपवर्जित कर दिए जाएंगे।

21. यह बात बताई जा सकती है कि केन्द्रीय राजस्व बोर्ड के पास नियम 19-क का उपनियम (3) बनाने में उसके लिए पहले नजीरें थीं और उसने नए सिरे से कोई बात नहीं की थी। पूर्वतम नजीर एक्सैस प्रोफिट्स टैक्स ऐक्ट, 1940 थी, जिसमें, जैसा कि ऊपर बताया गया है, मानक लाभ का अवधारण करने के प्रयोजन के लिए लगाई गई पूंजी की औसत रकम की संगणना करने में उधार लिए गए धन और ऋण के अपवर्जन के लिए उपबंध

करते हुए द्वितीय अनुसूची में अभिव्यक्त अधिनियमिति की गई थी। वही स्कीम बिजनैस प्रोफिट्स टैक्स ऐक्ट, 1947 में दोहराई गई थी, जिसमें पुनः उस अधिनियम की द्वितीय अनुसूची में यह अभिव्यक्त उपबंध किया गया था कि कंपनी की पूंजी उसकी समादत्त पूंजी और उसकी आरक्षितियों से मिलकर बनेगी तथा इस प्रकार, उधार लिए गए धन और ऋण अपवर्जित कर दिए गए थे। उसी प्रकार से सुपर प्रोफिट्स टैक्स ऐक्ट, 1963 के अधीन भी उस अधिनियम की द्वितीय अनुसूची में यह विनिर्दिष्ट उपबंध अधिनियमित किया गया था कि कंपनी की पूंजी की संगणना उसकी आरक्षितियों और समादत्त पूंजी के जोड़ के आधार पर की जाएगी, जिससे कि उसके परिणामस्वरूप उधार लिए गए धन और ऋण, कंपनी की पूंजी की संगणना करने में अपवर्जित हो जाएंगे। केन्द्रीय राजस्व बोर्ड ने नियम 19-क का उपनियम (3) अधिनियमित करने में जो बात की थी, वह इन तीनों कानूनों में दी गई नजीरों का अनुसरण करना था और लगाई गई पूंजी की संगणना करने में उधार लिए गए धन और ऋणों को अपवर्जित करते हुए समरूप उपबंध किया था। इन परिस्थितियों में केन्द्रीय राजस्व बोर्ड के बारे में यह नहीं कहा जा सकता था कि, जैसा कि श्री पालकीवाला ने अभिकथन किया था, उसने नियम 19-क का उपनियम (3) अधिनियमित करने में मनमाने ढंग से या सनक के साथ या अतर्कसंगत अथवा अप्रायिक रीति से कार्य किया है।

22. इस ओर ध्यान दिया जा सकता है कि तीनों कानूनों अर्थात् एक्सेस प्रोफिट्स टैक्स ऐक्ट, 1940, बिजनैस प्रोफिट्स टैक्स ऐक्ट, 1947 और सुपर प्रोफिट्स टैक्स ऐक्ट, 1963 के अधीन, उधार ली गई धनराशियों और ऋणों पर ब्याज कारबार से लाभों और अभिलाभों की संगणना करने में कटौती किए जाने योग्य था और ऐसा प्रतीत होता है कि कारबार के लाभों और अभिलाभों की संगणना करने में ब्याज की कटौती के लिए इस उपबंध के परिणामस्वरूप ही उधार ली गई धनराशियां और ऋण यथास्थिति "लगाई गई पूंजी" या कंपनी की पूंजी की संगणना करने में अपवर्जित किए गए थे। यह बात बिलकुल ही तब स्पष्ट हो जाती है, यदि हम विधानमण्डल द्वारा अधिनियमित एक दूसरे कानून अर्थात् कंपनी (लाभ) अतिकर अधिनियम, 1964 के उपबंधों पर विचार करें। इस अधिनियम में समय-समय पर अनेक संशोधन किए गए हैं और वह इस समय भी प्रवृत्त है। वह कतिपय कंपनियों के लाभों पर विशेष, कर अधिरोपित करता है और उसकी धारा 4 में यह उपबंध किया गया है कि पहली अप्रैल, 1964 को या उससे प्रारम्भ होने वाले प्रत्येक निर्धारण वर्ष के लिए पूर्ववर्ती वर्ष के कंपनी के प्रभार्य लाभों के उतने के संबंध में जितना कि

तृतीय अनुसूची में विनिर्दिष्ट दर या दरों से कानूनी कटौती अधिक होती है, अतिकर नाम से ज्ञात कर प्रत्येक कंपनी पर प्रभारित किया जाएगा। "प्रभार्य लाभों" अभिव्यक्ति की परिभाषा धारा 2 की उपधारा (5) में की गई है जिससे किसी पूर्ववर्ती वर्ष के लिए आय-कर अधिनियम, 1961 के अधीन संगणित और प्रथम अनुसूची के उपबंधों के अनुसार समायोजित किसी निर्धारिती की कुल आय अभिप्रेत है। "कानूनी कटौती" की परिभाषा धारा 2 की उपधारा (8) में मिलती है, जिसमें इसकी परिभाषा "कंपनी की पूंजी" के दस प्रतिशत के बराबर की उस रकम के जोकि द्वितीय अनुसूची के उपबंधों के अनुसार संगणित की गई हो या दो लाख रुपए की रकम के, इनमें से जो भी अधिक हो, रूप में की गई है। प्रथम अनुसूची में प्रभार्य लाभों की संगणना करने के लिए नियम अधिकथित किए गए हैं और 1976 के वित्त अधिनियम 66 द्वारा उस अधिनियम में संशोधन किए जाने के पूर्व प्रथम अनुसूची के नियम 3 में यह उपबंध किया गया था कि नियम 2 के अनुसार गणना की गई आय की शुद्ध रकम में अन्य बातों के साथ-साथ, "किसी ब्याज की उस रकम के बराबर वृद्धि कर दी जाएगी जो कि द्वितीय अनुसूची के नियम 1 के खण्ड (iv) में निर्दिष्ट डिबेंचरों या खण्ड (v) में निर्दिष्ट धनराशियों के बारे में निर्धारण वर्ष से सुसंगत पूर्ववर्ती वर्ष के लिए कंपनी द्वारा संदेय हो जो कि उसकी कुल आय की संगणना करने में कटौती के रूप में अनुज्ञात हो।" द्वितीय अनुसूची में कंपनी की पूंजी की संगणना करने के लिए नियम उपवर्णित किए गए हैं और जैसा कि नियम 1 संशोधन से पूर्व था, उसमें यह उपबंध किया गया था कि कंपनी की पूंजी खण्ड (i) से लेकर (iii) में यथा-उपवर्णित समादत्त शेयर पूंजी और आरक्षितियों की ओर निम्नलिखित की उन रकमों का, जैसी कि वे निर्धारण वर्ष से सुसगत पूर्ववर्ती वर्ष के प्रथम दिन थी, योग होगी—

"(iv) उसके द्वारा जनता को पुरोधृत डिबेंचर, यदि कोई हों :

परन्तु यह तब जबकि ऐसे डिबेंचर उनकी पुरोधरण की शर्तों और निबन्धनों के अनुसार उनके पुरोधरण की तारीख से सात वर्ष की अवधि के समाप्त होने के पहले मोचनीय नहीं है; और

(v) उसके द्वारा सरकार से या भारतीय औद्योगिक वित्त निगम से या भारतीय औद्योगिक ऋण तथा विनिधाननिगम से या किसी अन्य वित्तीय संस्था से, जैसे केन्द्रीय सरकार इस निमित्त शासकीय राजपत्र में अधिसूचित करे या किसी बैंककारी संस्था से (जो यथा-

पूर्वोक्त अधिसूचित वित्तीय संस्था न हो) या किसी ऐसे व्यक्ति से, जो भारत के बाहर के किसी देश में है, उधार ली गई किन्हीं धनराशियां :

> परन्तु यह तब जबकि ऐसे धन किसी पूंजी आस्ति का भारत में सृजन करने के लिए उधार लिए गए हों और जिस करार के अधीन ऐसे धन उधार लिए गए हैं, उसमें सात वर्ष से अन्यून कालावधि के दौरान उनके प्रतिसंदाय किए जाने का उपबंध हो ।"

इस प्रकार यह बात देखी जाएगी कि जब अनुमोदित स्रोतों से डिबेंचरों और दीर्घावधिक उधार की रकमें कंपनी की पूंजी की संगणना में शामिल की गई थीं, तब ऐसे डिबेंचरों और दीर्घावधिक उधारों के संबंध में कंपनी द्वारा संदेय ब्याज की रकम की बाबत यह अपेक्षित था कि उन्हें अतिकर के दायित्वाधीन प्रभार्य लाभों का हिसाब लगाने के प्रयोजन के लिए कुल आय में पुनः जोड़ दिया जाए। किन्तु 1976 के वित्त अधिनियम, 66 की धारा 29 द्वारा द्वितीय अनुसूची के नियम 1 के खण्ड (iv) और (v) को लुप्त कर दिया गया था, जिसके परिणामस्वरूप कंपनी द्वारा पूर्वोधृत डिबेंचरों, यदि कोई हों, तथा अनियमित स्रोतों से दीर्घावधिक उधार रकमें अब आगे शामिल किए जाने योग्य नहीं रह गईं और इसी कारण उन्हें कंपनी की पूंजी की संगणना करने में अपवर्जित कर दिया गया। इस ओर ध्यान देना महत्त्वपूर्ण है कि जब डिबेंचरों और अनुमोदित स्रोतों से ली गई दीर्घावधिक उधार रकमें इस प्रकार अपवर्जित कर दी गयीं, तो प्रथम अनुसूची के नियम 3 को भी साथ-साथ 1976 के वित्त अधिनियम 66 की धारा 29 द्वारा संशोधित कर दिया गया और डिबेंचरों तथा अनुमोदित स्रोतों से ली गई दीर्घावधिक उधार रकमों के संबंध में कंपनी द्वारा संदेय ब्याज की रकम को पुनः जोड़ने विषयक उपबंध को लुप्त कर दिया गया। कंपनी (लाभ) अतिकर अधिनियम, 1964 के संशोधन से तथा पहले वाले तीनों कानूनों के उपबंधों से यह स्पष्ट है कि वर्षों तक विधानमण्डल द्वारा लगातार अपनाई गई इस परिपाटी—और इस परिपाटी में विधानमण्डल के आशय की प्रबल इच्छा की झलक मिलती है—यह रही है कि जब कभी उधार ली गई धनराशियों पर संदेय ब्याज की या तो कटौती नहीं की जाती या, यदि कटौती की जाती है, तो कुल आय की संगणना करने में उसे पुनः जोड़ दिया जाता है, तब उधार ली गई ऐसी धनराशियां "लगाई गई पूंजी" या कंपनी की पूंजी की संगणना करने में शामिल की जाती हैं और उसी प्रकार, जबकि उधार ली गई धनराशियों पर संदेय ब्याज कुल आय की संगणना करने

में काटा जाता है और पुन: नहीं जोड़ दिया जाता है, तब उधार ली गई ऐसी धनराशियां "लगाई गई पूंजी" या कंपनी की पूंजी की संगणना करने में अपवर्जित कर दी जाती हैं। यहां पर प्रस्तुत मामले में, जहां तक कि धारा 80-ञ की उपधारा (1) का संबंध है, उधार ली गई धनराशियों पर ब्याज निर्धारिती की कुल आय की संगणना करने में कटौती किए जाने के लायक है और उसकी बाबत यह अपेक्षित नहीं होता है कि उसे पुन: जोड़ दिया जाए और इसी कारण से वह इन विभिन्न कानूनों में विधानमण्डल द्वारा अपनाई गई और मान्य परिपाटी से यह बिलकुल ही संगत है कि धारा 80-ञ की उपधारा (1) के अधीन अनुतोष अनुज्ञात करने के प्रयोजन के लिए "लगाई गई पूंजी" की संगणना करने में दीर्घावधिक उधारों को अपवर्जित कर दिया जाए।

23. तथापि, श्री पालकीवाला ने यह दलील दी कि एक ओर एक्सैस प्रोफिट्स टैक्स ऐक्ट, 1940, बिजनैस प्रोफिट्स टैक्स ऐक्ट, 1947, सुपर प्रोफिट्स टैक्स ऐक्ट, 1963 और कम्पनी (लाभ) अतिकर अधिनियम, 1964 के और दूसरी ओर धारा 80-ञ की उपधारा (1) के बीच महत्त्वपूर्ण प्रभेद था, क्योंकि ऊपर निर्दिष्ट किए गए चारों कानूनों में से प्रत्येक का उद्देश्य धारा 80-ञ की उपधारा (1) के उद्देश्य से बिल्कुल ही विपरीत था। श्री पालकीवाला ने इस बात पर जोर दिया कि इन चारों कानूनों का उद्देश्य कंपनी को हुए आधिक्यपूर्ण लाभों और अभिलाभों के सम्बन्ध में आय-कर के अलावा अतिरिक्त कर उद्ग्रहण करना है और चूंकि अभिलाभ या अभिलाभ कारबार में लगाई गई स्वामी की पूंजी पर हुए उचित प्रत्यागम से अधिक हैं, इसलिए चारों कानूनों में से प्रत्येक में, अभिलाभों या अभिलाभों का अवधारण करने के लिए विशेष रूप से यह उपबन्ध किया गया था कि लाभों की कमी की गणना उधार ली गई किन्हीं धनराशियों और ऋणों को हिसाब में लिए बिना निर्धारिती की अपनी पूंजी के प्रति निर्देश करके ही की जाएगी। श्री पालकीवाला ने यह दलील दी कि चकि विधानमण्डल का आशय निर्धारिती की अपनी पूंजी के प्रति निर्देश करके ही लाभों में से कमी करना था, इसलिए कमी की गणना समादत्त पूंजी और आरक्षितियों के प्रति निर्देश करके ही ठीक तौर से ही की गई। यद्यपि, कम्पनी (लाभ) अतिकर अधिनियम, 1964 की दशा में, जैसा कि वह 1976 के वित्त अधिनियम सं० 66 द्वारा संशोधित किए जाने से पूर्व था, विधानमण्डल ने अधिक उदार रुख अपनाया और कम्पनी की पूंजी की संगणना करने में हिसाब में लिए जाने वाले कतिपय अनुमोदित स्रोतों से डिबेंचरों और दीर्घावधिक उधार को भी अनुज्ञात कर दिया। किन्तु श्री पालकीवाला ने यह मत व्यक्त किया कि धारा 80-ञ की उपधारा (1) के

1985(1) eILR(PAT) SC 1

अधीन स्थिति बिल्कुल ही भिन्न है, क्योंकि इस कानूनी उपबंध का मुख्य उद्देश्य कर सम्बन्धी प्रोत्साहन देना है और विधानमंडल का आशय यह नहीं हो सकता था कि कर सम्बन्धी प्रोत्साहन निर्धारिती की अपनी ही पूंजी के कानूनी प्रतिशत तक ही सीमित रहना चाहिए और उधार ली गई पूंजी को हिसाब में नहीं लेना चाहिए। यद्यपि, श्री पालकीवाला की यह दलील तर्कसंगत प्रतीत हो सकती है, तथापि, वह पूरी तरह निराधार है। हमारी राय में, श्री पालकीवाला ऐसा प्रभेद करने की कोशिश कर रहा है, जो कि अस्तित्व में है ही नहीं और हमें ऐसे कल्पित प्रभेद पर आधारित उसकी दलील को अवश्य ही अस्वीकृत करना होगा।

24. निस्सन्देह यह सच है कि एक्सैस प्रोफिट्स टैक्स ऐक्ट, 1940, बिजनैस प्रोफिट्स टैक्स ऐक्ट, 1947, सुपर प्रोफिट्स टैक्स ऐक्ट, 1963 और कम्पनी (लाभ) अतिकर अधिनियम, 1964 का उद्देश्य धारा 80-ञ की उपधारा (1) के उद्देश्य से भिन्न है, क्योंकि पूर्वकथित समूह से सम्बन्धित चारों कानूनों में अभिलाभ और अतिलाभ पर कर लगाने की ईप्सा की गई है, जबकि पश्चात्कथित समूह में जो कानूनी उपबन्ध है, उसमें लाभों के कतिपय प्रभाग को छूट देकर कर सम्बन्धी प्रोत्साहन देने की ईप्सा की गई है। किन्तु जहां तक कि "लगाई गई पूंजी" की संगणना करने के प्रश्न का सम्बन्ध है, हम एक ओर ऊपर उल्लिखित उसके कानूनों के और दूसरी ओर, धारा 80-ञ की उपधारा (1) के बीच कोई प्रभेद करने में असमर्थ हैं। पूर्वकथित की दशा में जिन पर कर लगाने की ईप्सा की गई है, वे उन पर के अधिलाभ हैं, जिन्हें "लगाई गई पूंजी" पर उचित प्रत्यागम के रूप में माना जा सकता है और पश्चात्कथित की दशा में भी "लगाई गई पूंजी" पर उचित प्रत्यागम को ही कर से छूट देने की ईप्सा की गई है। यद्यपि, दोनों प्रकार के, उपबन्धों का उद्देश्य भिन्न है, तथापि लगाई गई पूंजी पर उचित प्रत्यागम की संकल्पना इन दोनों उपबन्धों का आधार है। यदि पूर्वोक्त चारों कानूनों में से किसी के अधीन अतिरिक्त कर के प्रभार के दायित्वाधीन अधिलाभों का अवधारण करने के प्रयोजन के लिए, उचित प्रत्यागम की गणना उधार ली गई धनराशियों को अपवर्जित करते हुए उपक्रम में लगाई गई स्वामी की पूंजी के आधार पर की जाती है, तो केन्द्रीय राजस्व बोर्ड द्वारा यह उपबन्ध किए जाने में कोई भी बात युक्तिहीन या अप्रायिक नहीं है कि लगाई गई ऐसी पूंजी पर उचित प्रत्यागम की, जिसको धारा 80-ञ की उपधारा (1) के अधीन कर से छूट दी जानी है, संगणना करने के लिए स्वामी की पूंजी को हिसाब में लिया जाना चाहिए और उधार

1985(1) eILR(PAT) SC 1

ली गई धनराशियों को अपवर्जित कर देना चाहिए। ऊपर उल्लिखित किए गए चारों कानूनों के उपबंधों को ध्यान में रखते हुए यह दलील दी जा सकती है कि उधार ली गई धनराशियां उपक्रम में लगाई गई पूंजी का उतना ही भाग हैं जितना कि स्वामी की पूंजी, और जब धनराशियां भाड़ा प्रभार के तौर पर ब्याज के संदाय के आधार पर उधार ली जाती हैं, तो वे स्वामी की उस पूंजी का ऐसा भाग हो जाती हैं जो उसी स्वरूप की होती हैं जो कि स्वामी द्वारा मूलतः लगाई गई पूंजी होती है और ऐसा कोई कारण नहीं है कि उसके आधार पर उचित प्रत्यागम क्यों न अनुज्ञात किया जाए। निर्धारितियों की ओर से उनकी इस दलील के समर्थन में निश्चित रूप से यह दलील दी गई है कि "लगाई गई पूंजी" के अन्तर्गत धारा 80-ञ की उपधारा (1) में उधार ली गई धनराशियां हैं। किन्तु विधानमण्डल ऊपर उल्लिखित चारों कानूनों में से किसी को अधिनियमित करने में उस दलील से प्रभावित नहीं हुआ, और इस दलील के बावजूद विधानमण्डल ने इसका अवधारण करने के लिए कि उचित प्रत्यागम किसे मानना चाहिए, जिससे कि ऐसे उचित प्रत्यागम से अधिलाभों पर अतिरिक्त कर लगाया जा सके, लगाई गई पूंजी या कम्पनी की पूंजी की संगणना करने में उधार ली गई धनराशियों को अपवर्जित कर दिया है। अतः केन्द्रीय राजस्व बोर्ड पर यह आरोप नहीं लगाया जा सकता कि उसका यह उपबन्ध करना युक्तिहीन या सनकपूर्ण है कि धारा 80-ञ की उपधारा (1) के अधीन छूट प्राप्त करने के योग्य "लगाई गई पूंजी" पर उचित प्रत्यागम की गणना, स्वामी की पूंजी के अर्थात् समादत्त शेयर पूंजी और आरक्षितियों के कानूनी प्रतिशत को लागू करके, दीर्घावधिक उधारों को या, उस कारण, उधार ली गई किन्हीं धनराशियों और ऋणों को हिसाब में लिए बिना, की जानी चाहिए। अतः श्री पालकीवाला की यह दलील हमारी समझ में नहीं आ सकती कि जब विधानमण्डल कर सम्बन्धी प्रोत्साहन दे रहा था, तो उसका यह आशय नहीं हो सकता था कि कर संबंधी प्रोत्साहन का अनुमान स्वामी की पूंजी के प्रति निर्देश करके ही लगाया जाना चाहिए और यह कि उधार ली गई पूंजी को हिसाब में नहीं लिया जाना चाहिए, क्योंकि जैसा कि श्री पालकीवाला की दलील है, उसके परिणामस्वरूप उन सम्पन्न निर्धारितियों के साथ, जो कि अपनी स्वयं की पूंजी लगाने में समर्थ हैं, पक्षपात होगा और उन निर्धनों के विरुद्ध, जिन्हे कि अपने उपक्रमों के लिए वित्त की व्यवस्था करने की दृष्टि से धन उधार लेना पड़ता है, विभेद होता है। हमारे द्वारा निर्दिष्ट विधायी परिपाटी और प्रथा का ध्यान रखते हुए यह स्पष्ट है कि

यदि विधानमण्डल का यह आशय होता कि "लगाई गई पूंजी" के अन्तर्गत दीर्घावधिक उधार आना चाहिए, तो विधानमण्डल ने "लगाई गई पूंजी" अभिव्यक्ति का, जो कि नम्य अभिव्यक्ति है, उपयोग न किया होता, बल्कि यह उपबन्ध करके असंदिग्ध शब्दों में अपनी बात व्यक्त की होती कि "लगाई गई पूंजी" के अन्तर्गत दीर्घावधिक उधार हैं। उस धारा में जिस भाषा का उपयोग किया गया है, उससे यह स्पष्ट है कि विधानमण्डल ने इस आभार पर कार्यवाही की थी कि "लगाई गई पूंजी" अभिव्यक्ति की ऐसी कोई भी नियत परिभाषा और अर्थ नहीं है, जिसके अन्तर्गत दीर्घावधिक उधार आते हों या अपवर्जित किए जाते हों और उसने जानबूझकर केन्द्रीय राजस्व बोर्ड पर यह बात छोड़ दी कि वह यह विहित करे कि नियोजित पूंजी की संगणना किस प्रकार की जाए, या अन्य शब्दों में कौन-सी मदें सम्मिलित की जानी चाहिएं और कौन-सी मदें छोड़ दी जानी चाहिएं और धारा 80-ञ में वित्त अधिनियम, 1980 (सं० 2) द्वारा भूतलक्षी प्रभाव से नियम 19-क को समाविष्ट करते हुए विधानमण्डल ने नियम 19-क का उपनियम (3) बनाकर केन्द्रीय राजस्व बोर्ड द्वारा विहित "लगाई गई पूंजी" की संगणना करने की रीति के प्रति अपना अनुमोदन स्पष्ट रूप से अभिव्यक्त किया था। उस निर्वचन का परिणाम, निस्सन्देह, यह होगा कि निर्धारिती अपनी ही पूंजी के प्रति, न कि किन्हीं ऐसी धनराशियों के प्रति निर्देश करते हुए जो कि उपक्रम में लगाए जाने के लिए उन्होंने उधार ली हों, अनुतोष प्राप्त करेंगे, किन्तु यह तो नीति का विषय है जो कि कार्यपालिका के अधिकार क्षेत्र के भीतर स्पष्ट रूप से आता है और न्यायालयों का उससे कोई सम्बन्ध नहीं है। यह स्पष्ट है कि केन्द्रीय राजस्व बोर्ड का आशय यह था—और 1980 के वित्त अधिनियम (सं० 2) के द्वारा धारा 80-ञ को भूतलक्षी प्रभाव से किए गए संशोधन का ध्यान रखते हुए उसकी बाबत यह अवश्य माना जाना चाहिए कि वही विधानमण्डल का आशय था—कि निर्धारितियों को अपनी ही पूंजी के प्रति निर्देश करते हुए ही, न कि उधार ली गई किन्हीं धनराशियों के प्रति निर्देश करते हुए, कदाचित इसलिए अनुतोष प्राप्त करना चाहिए, क्योंकि अनुतोष देने का उद्देश्य निर्धारितियों को इस बात के लिए प्रोत्साहित करना था, जिसके लिए वे नवीन औद्योगिक उपक्रम आरम्भ करने के लिए अपनी ही धनराशियों को लगाएं और उसका आशय यह नहीं था कि निर्धारितियों को उन धनराशियों के प्रति निर्देश करके अनुतोष दिया जाना चाहिए, जो कि उनकी नहीं थी, बल्कि वित्तीय संस्थाओं और अन्य पक्षों से उधार ली गई थीं और जिनका प्रतिसंदाय करना होगा।

25. उसके बाद श्री पालकीवाला ने यह दलील दी कि यदि धारा 80-ञ की उपधारा (1) का अर्थान्वयन इस प्रकार किया जाता कि केन्द्रीय राजस्व बोर्ड पर यह विहित करने की बात छोड़ दी जाए कि कौन-सी मदें "लगाई गई पूंजी" की संगणना करने में शामिल की जानी चाहिएं और कौन-सी मदें अपवर्जित कर दी जानी चाहिएं, तो विधायी शक्ति के आधिक्यपूर्ण प्रत्यायोजन के आधार पर किया गया आक्षेप कमजोर होता और इसी कारण से वह शून्य होता । हम ऐसा नहीं समझते हैं कि इस दलील में कोई भी सार है, क्योंकि प्रस्तुत मामले में विधायी शक्ति के आधिक्यपूर्ण प्रत्यायोजन का कोई भी प्रश्न ही नहीं है । किसी ऐसे निर्धारिती को, जो कि नवीन औद्योगिक उपक्रम या होटल का कोई कारबार आरंभ करता है, अनुतोष अनुज्ञात करने की और वह कालावधि घोषित करने की, जिसके लिए ऐसा अनुतोष अनुदत्त किया जाएगा, आवश्यक विधायी नीति स्वयं विधानमण्डल ने धारा 80 की विभिन्न उपधाराओं में अधिकथित की हैं और केन्द्रीय राजस्व बोर्ड द्वारा विहित किए जाने के लिए जो बात छोड़ दी गई है, वह "लगाई गई पूंजी" की संगणना करने की वह रीति है जिसके प्रति निर्देश करके अनुतोष की मात्रा की गणना करनी होती है । धारा 80-ञ में अंतर्विष्ट छूट देने वाले उपबंध के विषय में कार्रवाई करने से संबंधित ब्यौरे ही केन्द्रीय राजस्व बोर्ड द्वारा अवधारित किए जाने के लिए छोड़ दिए गए हैं । विधायी शक्ति की आधिक्यपूर्ण प्रत्यायोजन के विरुद्ध किसी भी निषेध पर आक्षेप किए बिना यह बात स्पष्ट रूप से अनुज्ञेय है । यह बात अवश्य ही याद रखनी चाहिए कि धारा 80-ञ में कराधान संबंधी कानून में छूट देने की बात अधिनियमित की गई है और कराधान संबंधी ऐसे कानून में छूट के ब्यौरे का हिसाब लगाने में कार्यपालिका को सदैव उस सीमा तक मत-स्वातंत्र्य अनुज्ञात किया जाता है । इस न्यायालय ने **पंडित बनारसी दास भानोट** बनाम **मध्य प्रदेश राज्य**[1] वाले मामले में 1959 में ही यह अधिकथित कर दिया था कि—

> "अब, प्राधिकारियों को यह बात स्पष्ट हो गई थी कि कराधान विधियों के कार्यकरण से संबंधित ब्यौरों को, जैसे कि उन व्यक्तियों का चयन जिन पर कर लगाया जाना है, उन दरों को जिनसे विभिन्न वर्ग के माल के संबंध में प्रभारित किया जाना है, और तत्प्रकार की अन्य बातों को अवधारित करने का कार्य कार्यपालिका पर छोड़ना विधानमण्डल के लिए असांविधानिक नहीं है ।"

उसी प्रकार से इस न्यायालय ने **सीताराम विशंभर दयाल और अन्य**

---

[1] [1959] एस० सी० आर० 427.

1985(1) eILR(PAT) SC 1

बनाम **उत्तर प्रदेश राज्य और अन्य**[1] वाले मामले में उत्तर प्रदेश सेल्स टैक्स ऐक्ट, 1948 की धारा 3-घ(1) की विधिमान्यता को कायम रखा था, जिसके अधीन किसी व्यवहारी द्वारा या क्रय करने वाले अभिकर्ता के रूप में कार्य करते हुए किसी व्यवहारी की मार्फत, ऐसे माल या माल के ऐसे वर्ग के संबंध में और ऐसी दर से और अधिकतम के अध्यधीन रहते हुए ऐसी दरों से, जैसी कि समय-समय पर राज्य सरकार अधिसूचित करे, किए गए प्रथम क्रयों के व्यापारावर्त पर क्रय के उद्ग्रहण को प्राधिकृत किया गया था, और न्यायाधिपति हेगड़े ने न्यायालय की ओर से निर्णय सुनाते हुए मत व्यक्त किया था—

> "यह सच है कि कर की दर नियत करने की शक्ति विधायी शक्ति होती है, किंतु यदि विधानमण्डल विधायी नीति अधिकथित करता है और आवश्यक मार्गदर्शक सिद्धांत उपबंधित करता है, तो वह शक्ति कार्यपालिका को प्रत्यायोजित की जा सकती है। यद्यपि कर का उद्ग्रहण मुख्य रूप से राजस्व का संग्रहण करने के प्रयोजन से किया जाता है, तथापि ऐसी वस्तुओं का चयन करने में जिन पर कर लगाया जाता है, कर की दर का अवधारण करने में, विभिन्न आर्थिक और सामाजिक पहलुओं पर, जैसे कि माल की उपलभ्यता, प्रशासनिक सुविधा, (कर के) अपवंचन की सीमा, समाज के विभिन्न वर्गों पर उद्गृहीत कर के प्रभाव आदि पर, विचार करना होता है। आधुनिक समाज में कराधान योजना का साधन होता है। उसका उपयोग राज्य के आर्थिक और सामाजिक उद्देश्यों की प्राप्ति के लिए किया जा सकता है। उस कारण से कर लगाने की शक्ति को ऐसी शक्ति होनी चाहिए जिसमें कि लचीलापन हो। उसे किसी स्थिति की अत्यावश्यकताओं की पूर्ति करने के लिए घटाए-बढ़ाए जाने के योग्य होना चाहिए। मंडलीय स्वरूप की सरकार में, कार्यपालिका से यह आशा की जाती है कि वह विधानमण्डल के विचारों को प्रतिबिंबित करेगी। कार्यपालिका की "नव-निरंकुशता" के संबंध में कितना ही अधिक अफसोस क्यों न किया जाए, आधुनिक समाज की विषमता से और उस मांग से जो समाज अपनी सरकार के समक्ष रखता है, ऐसी ताकतें संचालित होती हैं जिन्होंने विधानमण्डलों के लिए पूर्ण रूप से यह आवश्यक बना दिया है कि वे कार्यपालिका को अधिक से अधिक शक्तियां सौंपे। 19वीं शताब्दी में पाठ्य-पुस्तकों के प्रतिपादित सिद्धांत

[1] [1972] 1 उम० नि० प० 722=[1972] 2 एस० सी० आर० 141.

पुराने पड़ गए हैं। विधायी शक्ति के प्रत्यायोजन संबंधी जो वर्तमान स्थिति है, वह आदर्श भले ही न हो, किंतु किसी और अच्छे अनुकल्प के अभाव में इससे छुटकारा भी नहीं है। विधानमण्डलों के पास न तो समय होता है, न ही उनके पास अपेक्षित विस्तृत जानकारी होती है और न ही समय-समय पर उत्पन्न होने वाली अगणित समस्याओं पर सविस्तार विचार करने की गतिशीलता होती है। किन्हीं मामलों में, वे उतनी स्पष्ट रीति में, जितनी कि संभव हो, नीति और मार्गदर्शक सिद्धांत मात्र अधिकथित कर सकते हैं।"

उत्तर प्रदेश सेल्स टैक्स ऐक्ट, 1948 की धारा 3-डी की विधिमान्यता को इस न्यायालय के समक्ष **हीरा लाल रतन लाल** बनाम **उत्तर प्रदेश राज्य और एक अन्य**[1] वाले मामले में इस आधार पर पुनः चुनौती दी गई थी कि उसमें विधायी शक्ति के आधिक्यपूर्ण प्रत्यायोजन का दोष मौजूद है और पुनः इस न्यायालय ने निम्नलिखित मत व्यक्त करते हुए उस चुनौती को अस्वीकृत कर दिया था—

"एकमात्र बची हुई जो दलील है, वह यह है कि धारा 3-डी के अधीन कार्यपालिका को किया गया प्रत्यायोजन आधिक्यपूर्ण प्रत्यायोजन है। यह सच है कि विधानमण्डल किसी अन्य निकाय को अपने विधायी कृत्यों का प्रत्यायोजन नहीं कर सकता। किंतु उस विशेषज्ञ के अध्यधीन रहते हुए विधानमण्डल के लिए यह अनुज्ञात है कि वह उन व्यक्तियों के चयन करने की शक्ति प्रत्यायोजित करे, जिन पर कर का उद्ग्रहण किया जाना है या ऐसे माल या उन संव्यवहारों का चयन करने की शक्ति प्रत्यायोजित करे जिन पर कर का उद्ग्रहण किया जाना है। अधिनियम में, धारा 3 के अधीन विधानमण्डल सभी विक्रयों और क्रयों पर अनेक प्रक्रमों पर कर अधिरोपित करने की ईप्सा की गई है। ऐसा करने के बाद कि उसने कार्यपालिका को, जो कि एक उच्च प्राधिकरण है और जिसकी बाबत यह उपधारणा की जाती है कि विधानमण्डल में उसे बहुमत का समर्थन प्राप्त है, कतिपय प्रकार के माल में विशेष व्यवहार करने के लिए चयन की शक्ति दी है। जैसी की स्थिति है, विधानमण्डल के लिए ऐसे माल को प्रगणित करना असंभव है, जिनसे संबंधित संव्यवहार पर विक्रय कर या क्रय कर अधिरोपित किया जाना चाहिए। ऐसे माल का चयन करना विधानमण्डल के लिए असंभव है, जिन पर एकल प्रक्रम पर विक्रय

[1] [1973] 2 एस० सी० आर० 502.

कर या क्रय कर लगाया जाना चाहिए। ऐसा चयन करने के पूर्व अनेक पहलुओं जैसे कि समाज पर उद्ग्रहण का प्रभाव, आर्थिक परिणाम और प्रशासनिक सुविधा पर विचार करना होगा। इन कारकों में समय-समय पर तब्दीली हो सकती है। इसलिए, जैसी कि स्थिति है, उसमें इन ब्यौरों को कार्यपालिका पर छोड़ देना होगा।"

विनिश्चित किए गए मामलों में से उद्धृत इन विचारों में जो सिद्धांत अधिकथित किए गए थे, वे प्रस्तुत मामले को स्पष्टत: लागू होते हैं और निश्चायक रूप से श्री पालकीवाला की इस दलील को अस्वीकृत करते हैं कि यदि धारा 80-ञ की उपधारा (1) का अर्थान्वयन उस रीति से किया जाता है, जिस रीति के संबंध में राजस्व विभाग की ओर से विद्वान् अटर्नी जनरल ने सुझाव दिया है, तो वह विधायी शक्ति के आधिक्यपूर्ण प्रत्यायोजन के आधार पर शून्य हो जाएगी। चूंकि विधानमण्डल ने किसी ऐसे निर्धारिती को जो कि नए औद्योगिक उपक्रम या होटल का कारबार आरम्भ कर रहा है, अनुतोष देने की विधायी नीति अधिकथित की है, इसलिए उसे यह अवधारित करने के लिए कि कौन-सी रकम "लगाई गई पूंजी" होनी चाहिए, जिसकी बाबत यह अपेक्षित हो कि उसे इस धारा के अधीन अनुज्ञात अनुतोष की मात्रा का अवधारण करने के प्रयोजन के लिए हिसाब में लिया जाना चाहिए, केन्द्रीय राजस्व बोर्ड पर निश्चित रूप से छोड़ना पड़ा था। यह कि निर्धारिती को अनुज्ञात अनुतोष की कितनी मात्रा होनी चाहिए, इन विभिन्न बातों पर निश्चित रूप से निर्भर होगा जैसे कि, सम्पूर्ण रूप से उद्योग पर ऐसे अनुतोष का प्रभाव, अनुतोष के अनुदत्त किए जाने के प्रति उद्योग की प्रतिक्रिया, नवीन औद्योगिक उपक्रमों का विकास करने में अनुदत्त किए गए अनुतोष की पर्याप्तता या अपर्याप्तता, उस समय अभिभावी आर्थिक स्थिति, चाहे वह उन्नतिशील हो या गिरी हुई हो और प्रशासनिक सुविधा, ये बातें जिनमें समय-समय पर तब्दीलियां हो सकती हैं और उसी कारण से जैसी की स्थिति है, उसको देखते हुए अनुतोष की मात्रा का अवधारण करने के प्रयोजन के लिए 'लगाई गई पूंजी' की संगणना करने के ढंग को निश्चित करने का कार्य आवश्यक रूप से केन्द्रीय राजस्व बोर्ड पर छोड़ दिया जाना चाहिए, जो कि इस बात पर विचार करना सर्वाधिक अच्छी स्थिति होगा कि कर संबंधी प्रोत्साहन के तौर पर दिए जाने के लिए आवश्यक अनुतोष की मात्रा इतनी होनी चाहिए जिससे कि नवीन औद्योगिक उपक्रम और होटलों की स्थापना की जा सके और उस प्रयोजन के लिए "लगाई गई पूंजी" की कितनी रकम ऐसे अनुतोष की संगणना का आधार होनी चाहिए।

26. इसके अलावा इस बात की ओर भी ध्यान दिया जा सकता है कि आय-कर अधिनियम, 1961 की धारा 296 के अधीन अधिनियम के अधीन बनाए गए प्रत्येक नियम की बाबत यह अपेक्षित है कि उसे संसद के प्रत्येक सदन के समक्ष इस प्रकार रखा जाए कि संसद के दोनों सदनों को यह जानने का कि वह नियम क्या है और इस पर विचार करने का कि क्या उस नियम में कोई उपांतरण किया जाना चाहिए या नियम नहीं बनाया जाना चाहिए और जारी नहीं किया जाना चाहिए, अवसर होना चाहिए और यदि दोनों सदन नियम में किए जाने वाले किसी उपांतरण के संबंध में सहमत होते हैं या दोनों सदन इस बात की बाबत सहमत होते हैं कि नियम नहीं बनाया जाना चाहिए या उसे जारी नहीं किया जाना चाहिए तो उसके बाद उस नियम का प्रभाव ऐसे उपांतरित रूप में होगा या उसका कोई प्रभाव होगा या कोई भी प्रभाव नहीं होगा। इस प्रकार संसद ने नियम बनाने के प्राधिकार पर अपना नियंत्रण छोड़ा नहीं है और वह केन्द्रीय राजस्व बोर्ड द्वारा प्रयुक्त नियम बनाने की शक्ति पर कड़ाई के साथ सतर्कता बरतती है और उस पर नियंत्रण रखती है। यह ऐसी जोरदार परिस्थिति है जो कि विधायी शक्ति के आधिक्यपूर्ण प्रत्यायोजन पर आधारित दलील के विरुद्ध जाती है। इस विचार को **पोवैल बनाम अपोलो कैंडल कंपनी लिमिटेड**[1] वाले मामले में किए गए प्रिवी कौंसिल के विनिश्चय से पर्याप्त समर्थन प्राप्त होता है, जिसमें जुडिशियल कमेटी ने, 1879 के कस्टम्स रेगुलेशन्स ऐक्ट की धारा 133 की सांविधानिकता को दी गई चुनौती को अस्वीकृत करते हुए, जिसने गवर्नर को आयात की कतिपय वस्तुओं पर कर अधिरोपित करने की शक्ति प्रदत्त की थी, निम्नलिखित रूप में मत व्यक्त किया था—

> "यह बहस की गई है कि गवर्नर ने, न कि विधानमण्डल ने, जिसे कर अधिरोपित करने की शक्ति प्राप्त थी, प्रश्नगत कर अधिरोपित किया है। किन्तु सपरिषद् आदेश (आर्डर-इन-कौंसिल) के अधीन उद्गृहीत शुल्क वास्तव में अधिनियम के प्राधिकार के अधीन उद्गृहीत किए जाते हैं, जिसके अधीन वह आदेश निकाला जाता है। विधानमण्डल ने गवर्नर पर अपना पूरा नियंत्रण नहीं छोड़ा और निश्चित रूप से उसे उस शक्ति को, जो कि उन्होंने उसे सौंपी है, किसी भी समय वापस लेने या उसमें परिवर्तन करने की शक्ति है। इन परिस्थितियों में माननीय लार्ड न्यायाधीशों का यह मत है कि सुप्रीम कोर्ट का निर्णय 1879 के कस्टम्स रेगुलेशन्स ऐक्ट की धारा 133 के

[1] [1885] 10 अपील केसेज 282.

1985(1) eILR(PAT) SC 1

बारे में यह घोषित करना गलत था कि वह विधानमण्डल की शक्ति से परे है ।"

इस न्यायालय ने भी **डी० एस० ग्रेवाल** बनाम **पंजाब राज्य**[1] वाले मामले में इस न्यायालय ने वही दृष्टिकोण अपनाया था, जिसमें अखिल भारतीय सेवा अधिनियम, 1951 की धारा 3 की विधिमान्यता को कायम रखते हुए, जिसे विधायी शक्ति के आधिक्यपूर्ण प्रत्यायोजन के आधार पर चुनौती दी गई थी, न्यायाधिपति वांचू ने न्यायालय की ओर से निर्णय देते हुए यह मत व्यक्त किया था—

> "इसके अलावा, धारा 3 द्वारा केन्द्रीय सरकार को भविष्य में नियम विरचित करने की शक्ति दी गई थी, जिसका प्रभाव धारा 4 के अधीन स्वीकृत नियमों में जोड़ने, उसमें तब्दीली करने या परिवर्तन करने या संशोधन करने का प्रभाव आबद्धकर हो सकता है। यह देखते हुए कि ये नियम उन अखिल भारतीय सेवाओं को लागू होंगे, जो कि केन्द्रीय सरकार और राज्य सरकार दोनों के लिए समान हैं। धारा 3 द्वारा यह उपबंध किया गया कि नियम राज्य सरकारों से परामर्श करने के बाद ही विरचित किए जाने चाहिएं। साथ ही साथ संसद ने यह सुनिश्चित करने में सावधानी बरती कि ये नियम प्रवृत्त होने से और उनमें उपांतरण किए जाने से, चाहे उस सत्र के दौरान किया गया हो, जिन्हें इस प्रकार रखा जाता है, संसद द्वारा किए गए प्रस्ताव के आधार पर निरसित या संशोधित किया गया हो, पूर्व चौदह दिनों तक संसद के पटल पर रखे गए थे। इससे यह बात स्पष्ट हो जाती है कि संसद ने किसी भी प्रकार से अपने प्राधिकार को नहीं छोड़ा है, किन्तु वह अपने प्रत्यायुक्त के संबंध में कड़ाई के साथ सतर्कता बरतती है और नियंत्रण रखती है।"

इस प्रकार यह बात देखी जाएगी कि प्रस्तुत मामले में विधायी शक्ति के आधिक्यपूर्ण प्रत्यायोजन का कोई प्रश्न ही नहीं है और जो निर्वचन हमने किया है, उसके आधार पर भी धारा 80-ञ की उपधारा (1) पर इस आधार पर असांविधानिक कहकर आक्षेप नहीं किया जा सकता कि विधायी शक्ति का आधिक्यपूर्ण प्रत्यायोजन किया गया है। अतः हमें यह अवश्य ही अभिनिर्धारित करना होगा कि जहां तक कि नियम 19-क की उपधारा (3) में "लगाई गई पूंजी" की संगणना करने में उधार ली गई धनराशियों और ऋणों के विशिष्टतया दीर्घावधिक उधार को अपवर्जित करने के लिए उपबंध

1 [1959] सप्लीमेंट 1 एस० सी० आर० 792.

1985(1) eILR(PAT) SC 1

किया गया है, वहां तक उसकी बाबत यह नहीं कहा जा सकता कि वह धारा 80-ञ की उपधारा (1) के अधीन केन्द्रीय राजस्व बोर्ड को प्रदत्त नियम बनाने के प्राधिकार की परिधि के बाहर है, और वह पूरी तरह से विधिमान्य गौण विधान है।

27. पालकीवाला ने जिस दूसरे मुद्दे पर जोर दिया है, उस पर हम विचार करेंगे, जिसका संबंध "लगाई गई पूंजी" अभिव्यक्ति के बारे में समय के विस्तार से है। श्री पालकीवाला की दलील यह थी कि पूर्ववर्ती वर्ष के संबंध में "लगाई गई पूंजी" की संकल्पना ऐसी संकल्पना है जो कि सम्पूर्ण वर्ष के दौरान, न कि संगणना की कालावधि के प्रथम दिन उपयोग में लाई गई पूंजी की वास्तविकता के प्रति ध्यान करने पर विवश करती है और इसी कारण से जहां तक कि नियम 19-क में संगणना कालावधि के प्रथम दिन "लगाई गई पूंजी" की संगणना करने के लिए उपबंध किया गया था, वहां तक वह धारा 80-ञ की उपधारा (1) के अधीन केन्द्रीय राजस्व बोर्ड के नियम बनाने के अधिकारातीत थी। श्री पालकीवाला की दलील कायम रखे जाने योग्य नहीं है और उसे अवश्य ही अस्वीकृत कर दिया जाना चाहिए। इस ओर ध्यान दिया जा सकता है कि जब धारा 80-ञ की उपधारा (1) में किसी औद्योगिक उपक्रम या होटल के कारबार में "लगाई गई पूंजी" के संबंध में उपबंध किया जाता है, तो उसमें पूर्ववर्ती वर्ष के दौरान "लगाई गई पूंजी" के प्रति निर्देश नहीं किया जाता, किन्तु उसमें पूर्ववर्ती वर्ष के संबंध में "लगाई गई पूंजी" अभिव्यक्ति का उपयोग किया जाता है। "पूर्ववर्ती वर्ष के दौरान" अभिव्यक्ति के और "पूर्ववर्ती वर्ष के संबंध में" अभिव्यक्त के बीच महत्वपूर्ण अंतर है। श्री पालकीवाला की दलील में बहुत बड़ा बल उस दशा में होता, यदि धारा 80-ञ की उपधारा (1) में जो निर्देश है, वह पूर्ववर्ती वर्ष के दौरान "लगाई गई पूंजी" के प्रति किया गया होता। उस समय पर्याप्त तर्कसंगति के साथ यह दलील दी जा सकती थी कि "लगाई गई पूंजी" की संगणना उस रूप में नहीं की जा सकती, जिस रूप में कि वह पूर्ववर्ती वर्ष के प्रथम दिन थी। किन्तु उसकी बाबत यह माना जाना चाहिए कि वह पूर्ववर्ती वर्ष के दौरान लगाई गई पूंजी की औसत रकम है। किन्तु चूंकि धारा 80-ञ की उपधारा (1) में विधानमण्डल द्वारा प्रयुक्त अभिव्यक्ति "पूर्ववर्ती वर्ष के संबंध में विहित" रीति से संगणित•••"लगाई गई पूंजी", की संगणना पूर्ववर्ती वर्ष के संबंध में करनी होगी और उसमें पूर्ववर्ती वर्ष के दौरान लगाई गई पूंजी की औसत रकम को हिसाब में लिए जाने की आवश्यकता नहीं है, किन्तु उसे वैध रूप से पूर्ववर्ती वर्ष के प्रथम दिन के रूप में ऐसे समय का प्रक्रम माना जा सकता है जिस पर "लगाई गई पूंजी" की

संगणना अवश्य ही की जानी चाहिए। इस प्रकार संगणित 'लगाई गई पूंजी" "पूर्ववर्ती वर्ष के संबंध में विहित रीति से संगणित...'लगाई गई पूंजी' " अभिव्यक्ति की परिधि के भीतर स्पष्टतः आएगी। श्री पालकीवाला ने धारा 80-ञ की उपधारा (1) के अंत में आए हुए कोष्ठक के बीच वाले प्रभाग में दिए गए वर्णन का अवलम्ब लिया, जिसमें वह रकम वर्णित की गई है, जिसकी गणना "पूर्ववर्ती वर्ष के दौरान लगाई गई पूंजी" की सुसंगत रकम के रूप में पूर्ववर्ती वर्ष के संबंध में विहित रीति से संगणित "लगाई गई पूंजी" को छह प्रतिशत कानूनी दर लागू करके की गई है, किन्तु वह मात्र ऐसा वर्णन है, जो कि उस प्रकार संगणित रकम के संबंध में किया गया हो, जिसकी बाबत धारा 80-ञ की उपधारा (1) के मुख्य भाग में उपबंध किया गया है और मुख्य भाग में हमें "पूर्ववर्ती वर्ष के संबंध में" शब्द, न कि "पूर्ववर्ती वर्ष के दौरान" शब्द मिलते हैं। यह बात बताई जा सकती है कि "पूर्ववर्ती वर्ष के संबंध में" शब्द प्रथम बार उस समय पुरःस्थापित किए गए थे, जबकि धारा 80-ञ श्री भूतलिंगम् की रिपोर्ट के परिणामस्वरूप अधिनियमित की गई थी, जिसमें उसने यह सिफारिश की थी कि लाभों की गणना के लिए अर्थात् प्रत्येक वर्ष के दौरान कारबार में लगाई गई पूंजी के औसत के लिए जो आधार था, वह जटिल था और साबित करना कठिन है और इसी कारण से यह वांछनीय थो कि "लगाई गई पूंजी", जैसे कि वह वर्ष के प्रारम्भ में थी, किंतु वर्ष के दौरान नए सिरे से पूंजी लगाने की बात को नजरअन्दाज करते हुए, संगणना का आधार अपनाया जाए। धारा 80-ञ की उपधारा (1) में आए हुए "पूर्ववर्ती वर्ष के संबंध में" शब्दों के पुरःस्थापन के बाद ही नियम 19-क बनाया गया था, जिसमें "लगाई गई पूंजी" की संगणना के लिए, जैसी कि वह संगणना कालावधि के प्रारंभ के दिन थी, उपबंध किया गया था। इसके अलावा, यदि हम कंपनी (लाभ) अतिकर अधिनियम, 1964 की धारा 2 की उपधारा (8) और उसकी द्वितीय अनुसूची के नियम 1 में आई हुई "कानूनी कटौती" की परिभाषा के प्रति निर्देश करें, तो यह स्पष्ट हो जाएगा कि विधानमण्डल के मतानुसार कंपनी की पूंजी की संगणना की प्रक्रिया के अंतर्गत समय के प्रक्रम का वह विनिर्देश भी है जबकि कंपनी की पूंजी की संगणना की जाए। अतः यदि "पूर्ववर्ती वर्ष के संबंध में" शब्द न होते, तो भी केन्द्रीय राजस्व बोर्ड के लिए, नियम बनाने वाले प्राधिकारी के रूप में, यह सक्षम होता कि वह "लगाई गई पूंजी" की संगणना के लिए, जैसी कि वह संगणना की कालावधि के प्रथम दिन थी, उपबंध करे, जैसा कि विधानमण्डल ने कंपनी (लाभ) अतिकर अधिनियम, 1964 के मामले में किया है। "पूर्ववर्ती वर्ष के संबंध में" शब्दों से "लगाई गई पूंजी" की

संगणना में सुविधा हो गई, जिसने संगणना की कालावधि का प्रथम दिन विहित किया है। अतः हम श्री पालकीवाला की यह दलील स्वीकार नहीं कर सकते कि जहां तक कि नियम 19-क में "लगाई गई पूंजी" की, जैसी कि वह संगणना की कालावधि के प्रथम दिन थी, संगणना के लिए उपबंध किया गया था, वह धारा 80-ञ की उपधारा (1) के अधीन केन्द्रीय राजस्व बोर्ड के नियम बनाने के प्राधिकार के बाहर था।

28. अतः हमारा मत यह है कि जहां तक कि नियम 19-क "लगाई गई पूंजी" की संगणना करने में उधार ली गई धनराशियों और ऋणों को अपवर्जित करता है और उसमें "लगाई गई पूंजी" की, जैसी कि वह संगणना कालावधि के प्रथम दिन थी, संगणना के लिए उपबंध किया गया है, वहां तक वह धारा 80-ञ के अधिकारातीत नहीं था और केन्द्रीय राजस्व बोर्ड को प्रदत्त नियम बनाने के प्राधिकार के भीतर पूरी तरह से विधिमान्य नियम था। इसी प्रकार उन्हीं कारणों से, जहां तक कि नियम 19-क में यह उपबंध किया गया था कि किसी पोत में "लगाई गई पूंजी" की बाबत यह माना जाएगा कि वह उस पोत का ऐसा अपलिखित मूल्य है, जो उस पोत को अर्जित करने में उधार ली गई धनराशियां या उपगत ऋणों के कारण संगणना की तारीख को निर्धारिती द्वारा उधार के रूप में ली गई रकमों का योग घटा दिए जाने के बाद आता है, वहां तक यह अवश्य ही अभिनिर्धारित किया जाना चाहिए कि वह केन्द्रीय राजस्व बोर्ड के नियम बनाने के प्राधिकार के भीतर होने के कारण विधिमान्य है। चूंकि हमारे द्वारा अपनाए गए मत के आधार पर नियम 19-क में कोई भी कमजोरी मौजूद नहीं है और वह पूरी तरह से विधिमान्य है, इसलिए जहां तक कि 1980 के वित्त अधिनियम (सं० 2) के द्वारा 1 अप्रैल, 1972 से भूतलक्षी प्रभाव से उस धारा में नियम 19-क को समाविष्ट करके धारा 80-ञ का संशोधन किया गया था, वहां तक उसकी प्रकृति केवल स्पष्टीकरण करने वाली थी और तद्नुसार उसके बारे में यह अभिनिर्धारित किया जाना चाहिए कि वह विधिमान्य है।

29. अतः रिट पिटीशन खारिज किए जाते हैं, किंतु रिट पिटीशनों में अंतर्ग्रस्त प्रश्नों के महत्त्व का ध्यान रखते हुए हम समझते हैं कि प्रत्येक पक्ष को यह निदेश देना उचित और न्यायोचित होगा कि वे रिट पिटीशनों में किए गए अपने-अपने खर्च वहन करें।

1985(1) eILR(PAT) SC 1

न्यायाधिपति अमरेन्द्र नाथ सेन—

30. मुझे अपने विद्वान् बन्धु न्यायाधिपति भगवती द्वारा विरचित निर्णय का परिशीलन करने का सुअवसर प्राप्त हुआ है। मुझे खेद है कि मैं उनसे सहमत होने में असमर्थ हूं।

31. इस मामले के तात्त्विक तथ्यों का कथन मेरे विद्वान् बन्धु के निर्णय में भली-भांति कर दिया गया है। मेरे विद्वान् बन्धु ने अपने निर्णय में आय-कर अधिनियम तथा आय-कर नियम के सभी सुसंगत उपबंधों का उपवर्णन कर दिया है। उन्होंने आय-कर अधिनियम, 1961 की धारा 80-ञ के विधायी इतिवृत्त का भी प्रारंभ से वर्णन किया है और समय-समय पर उस धारा में किए गए विभिन्न संशोधनों का उल्लेख किया है। इसलिए यह आवश्यक नहीं रहता कि मैं उसे अपने निर्णय में, विस्तृत रूप से, प्रतिपादित करूं।

32. जो दो प्रश्न अवधारणार्थ उद्भूत होते हैं, वे इस प्रकार हैं—

"(1) क्या आय-कर नियमों का नियम 19-क, जहां तक कि उक्त नियम उधार ली गई पूंजी को अपवर्जित करता है और धारा 80--ञ के अधीन अनुतोष के प्रयोजनार्थ नियोजित पूंजी की संगणना के विषय में वर्ष के प्रथम दिन को नियत करता है, वह विधिमान्य है ?

(2) क्या 1980 के वित्त (सं० 2) अधिनियम द्वारा धारा 80-ञ में पुरःस्थापित संशोधन, जिसके द्वारा उक्त धारा में उधार ली गई पूंजी के अपवर्जन के संबंध में नियम के उपबंध किए गए हैं, तथा 1 अप्रैल, 1972 से भूतलक्षी प्रभाव से धारा 80-ञ के अधीन अनुतोष अनुदत्त करने के लिए नियोजित पूंजी की संगणना के प्रयोजनार्थ वर्ष के प्रथम दिन का नियत किया जाना विधिमान्य है ?"

33. नियम 19-क के तात्त्विक उपबंध इस प्रकार हैं—

"(1) धारा 80-ञ के प्रयोजनों के लिए किसी औद्योगिक उपक्रम में या होटल के कारबार में नियोजित पूंजी उपनियम (2) से उपनियम (4) तक के अनुसार संगणित की जाएगी और किसी पोत में नियोजित पूंजी उपनियम (5) के अनुसार संगणित की जाएगी।

(2) ऐसे उपक्रम या होटल के कारबार को, जिसे उक्त धारा 80-ञ लागू होती है, संगणना की अवधि के पहले दिन यथा विद्यमान

आस्तियों के मूल्यों के बराबर रकमों का योग पहले निम्नलिखित रीति से अभिनिश्चित किया जाएगा—

(i) अवक्षयण की हकदार आस्तियों की दशा में, उनका अवलिखित मूल्य;

(ii) क्रय द्वारा अर्जित आस्तियों की दशा में, जो अवक्षयण की हकदार नहीं हैं, निर्धारिती को उनकी वास्तविक लागत;

(iii) ऐसी आस्तियों की दशा में, जो क्रय द्वारा अर्जित नहीं हैं और जो अवक्षयण की हकदार नहीं हैं, उन आस्तियों का उस समय का मूल्य जब वे कारबार की आस्तियां बनी थीं;

(iv) उन आस्तियों की दशा में, जो कारबार चलाने वाले व्यक्तियों को शोध्य ऋण हैं, उन ऋणों की अभिहित रकम;

(v) ऐसी आस्तियों की दशा में, जो हाथ में या बैंक में रोकड़ हैं, उनकी रकम ।

स्पष्टीकरण 1 : इस नियम में 'संगणना की अवधि' से वह अवधि अभिप्रेत है जिसके लिए औद्योगिक उपक्रम या होटल कारबार के लाभ और अभिलाभ, धारा 28 से धारा 43-क के अधीन, संगणित किए जाते हैं ।

स्पष्टीकरण 2 : धारा 80-ञ की उपधारा (6) के अंत में स्पष्टीकरण के खण्ड (क) से खण्ड (ख) में निर्दिष्ट किसी भवन, मशीनरी या संयंत्र या किसी भाग के मूल्य को औद्योगिक उपक्रम के या यथास्थिति, होटल के कारबार में नियोजित पूंजी की संगणना करने में हिसाब में नहीं लिया जाएगा ।

स्पष्टीकरण 3 : जहां किसी आस्ति की कीमत नकदी से भिन्न किसी रीति से चुकाई गई है, वहां उस आस्ति के लिए वास्तव में दिए गए प्रतिफल का तत्कालिक मूल्य उस आस्ति की वास्तविक लागत समझा जाएगा ।

(3) उपनियम (2) के अधीन अभिनिश्चित रकमों के योग में से निर्धारिती द्वारा उधार लिए गए धन और शोध्य ऋणों को (जिनके अंतर्गत कर की बाबत किसी दायित्व के लिए शोध्य रकमें भी हैं);

1985(1) eILR(PAT) SC 1

जैसे कि वे संगणना की अवधि के पहले दिन हैं, रकमों के योग को घटा दिया जाएगा ।"

34. नियम 19-क आय-कर नियम, 1962, जो कि आय-कर अधिनियम, 1961 की धारा 295 के अधीन प्रदत्त प्राधिकार के आधार से विरचित किए गए हैं, का भाग गठित करता है । धारा 295 निम्नलिखित रूप में अधिकथित की गई है—

> "(1) बोर्ड, केन्द्रीय सरकार के नियंत्रण के अधीन रहते हुए, इस अधिनियम के प्रयोजनों को कार्यान्वित करने के लिए संपूर्ण भारत या उसके किसी भाग के लिए नियम, भारत के राजपत्र में अधिसूचना द्वारा, बना सकेगा ।
>
> (2) विशिष्टतया, और पूर्वगामी शक्ति की व्यापकता पर प्रतिकूल प्रभाव डाले बिना, ऐसे नियम निम्नलिखित सब विषयों या उनमें से किसी के लिए उपबंध कर सकेंगे—
>
> ....
>
> ...."

35. यहां यह उल्लेखनीय है कि उपधारा (2) में वर्णित विषय अधिनियम की धारा 80-ज के प्रति निर्देश नहीं करते ।

36. धारा 80-ज, जैसी कि वह 1980 के वित्त अधिनियम सं० 2 द्वारा आक्षेपकृत संशोधन से पूर्व विद्यमान थी, के सुसंगत उपबंध; जो कि वर्तमान कार्यवाहियों के प्रयोजनार्थ तात्विक हैं, यहां इस प्रकार वर्णित किए जाते हैं :—

> "(1) जहां किसी निर्धारिती की सकल कुल आय में कोई लाभ और अभिलाभ सम्मिलित हैं जो किसी औद्योगिक उपक्रम या पोत या होटल के कारबार से, जिसे यह धारा लागू होती है, व्युत्पन्न हैं, वहां निर्धारिती की कुल आय संगणित करने में ऐसे लाभों और अभिलाभों में से (जैसे कि वे धारा 80-ज और धारा 80-जज के अधीन निर्धारिती के अनुज्ञेय कटौतियों के योग को यदि कोई हों, घटाकर आए) इस धारा के उपबंधों के अनुसार और अध्यधीन उतनी रकम की कटौती अनुज्ञात की जाएगी जितनी निर्धारण वर्ष से सुसंगत पूर्व वर्ष की बाबत विहित रीति से संगणित, यथास्थिति उस औद्योगिक उपक्रम या पोत या होटल के कारबार में लगाई गई पूंजी पर छह प्रतिशत प्रतिवर्ष की दर से परिकलित रकम से अधिक नहीं होती

1985(1) eILR(PAT) SC 1

(पूर्वोक्त प्रकार से परिकलित रकम इसके पश्चात् इस धारा में पूर्व वर्ष के दौरान लगाई गई पूंजी की सुसंगत रकम के रूप में निर्दिष्ट की गई है) ।···

(2) उपधारा (1) में विनिर्दिष्ट कटौती, उस पूर्व वर्ष से, जिसमें औद्योगिक उपक्रम वस्तुओं का विनिर्माण या उत्पादन या अपने शीतागार संयंत्र या संयंत्रों का प्रचालन आरंभ करता है या पोत पहली बार काम में लाया जाता है या होटल का कारबार आरंभ होता है, सुसंगत निर्धारण वर्ष की (जिस निर्धारण वर्ष को इसके पश्चात् इस धारा में आरंभित निर्धारण वर्ष के रूप में निर्दिष्ट किया गया है) तथा आरंभिक निर्धारण वर्ष के ठीक बाद के चार निर्धारण वर्षों में से हर एक की बाबत कुल आय संगणित करने में अनुज्ञात की जाएगी ।

....

....

(4) यह धारा किसी ऐसे औद्योगिक उपक्रम को लागू होती है जो निम्नलिखित सभी शर्तों की पूर्ति करता है, अर्थात्—

(i) वह पहले से विद्यमान किसी कारबार को खण्डित या पुनर्गठित करके नहीं बना है;

(ii) वह किसी प्रयोजन के लिए तत्पूर्व प्रयुक्त मशीनरी या संयंत्र का, नए कारबार को अंतरण करके नहीं बना है;

(iii) वह भारत के किसी भाग में वस्तुओं का विनिर्माण या उत्पादन करता है या एक या एक से अधिक शीतागार संयंत्र या संयंत्रों का प्रचालन करता है और 1948 के अप्रैल के प्रथम दिन के ठीक आगामी (तैंतीस वर्ष) की कालावधि या ऐसी अतिरिक्त कालावधि के अंदर, जिसे केन्द्रीय सरकार, राजपत्र में अधिसूचना द्वारा, किसी विशिष्ट औद्योगिक उपक्रम के प्रति निर्देश से विनिर्दिष्ट करे, वस्तुओं का विनिर्माण या उत्पादन या ऐसे संयंत्र या संयंत्रों का प्रचालन आरंभ कर चुका है या आरंभ करता है;

(iv) उस दशा में जिसमें औद्योगिक उपक्रम वस्तुओं का विनिर्माण या उत्पादन करता है, वह उपक्रम शक्ति की सहायता से चलाई जाने वाली विनिर्माण प्रक्रिया में दस या

अधिक कर्मकार नियोजित करता है अथवा शक्ति की सहायता के बिना चलाई जाने वाली विनिर्माण प्रक्रिया में बीस या अधिक कर्मकार नियोजित करता है :

परन्तु खण्ड (i) की शर्त उस किसी औद्योगिक उपक्रम की बाबत लागू नहीं होगी जो निर्धारिती द्वारा किसी ऐसे औद्योगिक उपक्रम के कारबार के, जैसा धारा 33-ख में निर्दिष्ट है, उस धारा में विनिर्दिष्ट परिस्थितियों में और कालावधि के अंतर पुनःस्थापन, पुनः सन्निर्माण या पुनः चालन के फलस्वरूप बना है :

परन्तु यह और कि जहां किसी प्रयोजन के लिए तत्पूर्व प्रयुक्त कोई भवन या उसका कोई भाग औद्योगिक उपक्रम के कारबार को अंतरित किया जाता है, वहां, इस प्रकार अंतरित भवन या भाग का मूल्य उस औद्योगिक उपक्रम में लगाई गई पूंजी संगणित करने के लिए हिसाब में नहीं लिया जाएगा :

परन्तु यह भी कि ऐसे औद्योगिक उपक्रम की दशा में जो ग्यारहवीं अनुसूची की सूची में विनिर्दिष्ट किसी वस्तु का विनिर्माण या उत्पादन करता है, खण्ड (iii) के उपबंध इस प्रकार प्रभावी होंगे मानों 'तैंतीस वर्ष' शब्दों के स्थान पर 'इकत्तीस वर्ष' शब्द रखे गए हों।"

37. पहले मैं नियम की विधिमान्यता के प्रश्न पर विचार करना चाहूंगा। मेरे विचार में यह रुख अपनाना समुचित होगा। यदि नियम के बारे में यह मान लिया जाता है कि वह विधिमान्य है तो भूतलक्षी प्रभाव से संशोधन के प्रश्न पर किसी प्रकार ध्यान दिया जाना अपेक्षित नहीं होगा। किंतु यदि दूसरी ओर नियम अविधिमान्य ठहराया जाता है, तो संशोधन की विधिमान्यता का प्रश्न मार्मिक महत्व धारण कर लेता है। जो दलील पेश की गई है, उसके आधार पर नियम की अविधिमान्यता भी संशोधन के विधिमान्य होने या न होने संबंधी विनिश्चय करने में प्रभावी होगी।

38. यदि नियम के बारे में यह पाया जाता है कि वह संबद्ध धारा के अनुकूल तथा उससे सुसंगत है तो सुनिश्चित रूप से नियम के विषय में यह अभिनिर्धारित करना होगा कि वह विधिमान्य है। किंतु यदि नियम के बारे में यह पाया जाता है कि वह संबद्ध धारा से विसंगत तथा उसके उपबंधों के प्रतिकूल है तो इस नियम को अविधिमान्य कहकर प्रख्यापित करना होगा।

39. उक्त नियम धारा के अनुवर्तन में है और उससे विसंगत है अथवा वह नियम धारा के उपबंधों से विसंगत तथा तत्प्रतिकूल है—इसका

अवधारण निश्चित रूप से संबद्ध धारा के समुचित निर्वचन के आधार पर करना होगा।

40. किसी कानून अथवा किसी कानूनी उपबंध के अर्थान्वयन के सिद्धांत सुस्थिर हैं। किसी भी कानून के निर्वचन का प्रयोजन विधानमण्डल के सही आशय को समझना है। यह सुस्थिर है कि "यदि किसी कानून के शब्द स्पष्ट तथा निसंदिग्ध हैं तो उनके लिए यह आवश्यक है कि वे इस बात को उपदर्शित करें कि संसद का आशय किस रूप में समझा जाना चाहिए और उनके आशय अथवा अर्थ के संबंध में पता चलाने के लिए अन्यत्र दृष्टिपात करने की कोई आवश्यकता नहीं है।" (देखिए हाल्सबरीज़ लॉज़ ऑफ इंग्लैण्ड, चतुर्थ संस्करण, खण्ड 44, पृष्ठ 522)। जब किसी कानून के शब्द स्पष्ट, साधारण अथवा निसंदिग्ध हों तो न्यायालय का यह कर्तव्य बन जाता है कि वह उन शब्दों का प्रतिपादन उनके नैसर्गिक साधारण अर्थों में करे क्योंकि जिन शब्दों का प्रयोग किया जाता है, वे सर्वोत्तम रूप से विधानमण्डल के आशय को घोषित करते हैं। यदि किसी धारा के उचित परिशीलन पर प्रयुक्त शब्दों के बारे में यह प्रतीत होता है कि वे साधारण तथा निसंदिग्ध हैं और युक्तियुक्त रूप से उनका केवल एक ही अर्थ निकलता है, तो न्यायालयों के लिए यह आवश्यक है कि वे उसी अर्थ को प्रभावशील बनाएं जब तक कि ऐसा अर्थ धारा का अनर्थ कर देता है अथवा वह निरर्थकता में परिणत होता है। न्यायालय का संबंध न तो अंतर्वलित नीति से अथवा परिणामों से, चाहे वे हानिकारक हों या अन्यथा, जो कि प्रयुक्त भाषा को प्रभावोन्वित करने से उद्भूत होते हैं, नहीं है। **एम्परर** बनाम **बनवारी लाल शर्मा**[1] वाले मामले में लार्ड चांसलर विस्काउंट साइमन ने पृष्ठ 53 पर निम्नलिखित मत व्यक्त किया था—

> "इस बोर्ड ने इस बात पर बार-बार जोर दिया है कि अधिनियमित शब्दों का अर्थान्वयन करने में हमारा संबंध न तो अंतर्वलित नीति से है और न ही उसके परिणामों से, चाहे वे हानिकारक हों या अन्यथा, जो कि प्रयुक्त भाषा को प्रभावोन्वित करने से उद्भूत होते हैं।"

कांतिलाल सूर बनाम **परमनिधि साधूखां**[2] वाले मामले में इस न्यायालय ने पृष्ठ 910 पर यह अभिनिर्धारित किया था—

> "यदि प्रयुक्त शब्दों का केवल एक ही रूप में अर्थान्वयन किया

---

[1] ए० आई० आर० 1945 प्रिवी कौंसिल 48.

[2] ए० आई० आर० 1957 एस० सी० 907.

1985(1) eILR(PAT) SC 1

जा सकता है तो न्यायालय इस बात के लिए स्वतंत्र नहीं होंगे कि वे इस आधार पर कोई अन्य कृत्रिम अर्थान्वयन अपनाएं कि ऐसा कृत्रिम अर्थान्वयन अधिनियम के अभिकथित उद्देश्य तथा नीति से अधिक सुसंगत है।"

किंतु यदि किसी कानून के शब्द स्पष्ट न हों और वे संदिग्ध हों, तो विधि के निर्माता के सही आशय का पता लगाने के लिए संबद्ध उपबंधों का निर्वचन करने में भिन्न-भिन्न विचार्य-विषय लागू होंगे। हाल्सबरीज़ लॉज़ ऑफ इंग्लैण्ड, चतुर्थ संस्करण, खण्ड 44, पैरा 858, पृष्ठ 523 पर यह कथन किया गया है—

> "यदि किसी कानून के शब्द संदिग्ध हैं तो संसद् का आशय निश्चित रूप से पहले स्वयं कानून में से ढूंढ़ निकाला जाना चाहिए और तत्पश्चात् अन्य विधायन एवं समसामायिक परिस्थितियों में से और अंततः बहुत समय पूर्व अधिकथित किए गए और प्रायः अनुमोदित सामान्य नियमों में से उनका पता निम्नलिखित को अभिनिश्चित करके चलाया जाना चाहिए : (1) अधिनियम के विरचित किए जाने से पूर्व सामान्य विधि क्या थी; (2) वह रिष्टि तथा त्रुटि कौन-सी थी जिसके कारण सामान्य विधि (कामन लॉ) में उपबंध नहीं किया गया था; (3) राष्ट्रमण्डल की त्रुटि को दूर करने के लिए संसद् ने कौन-सा उपचार अपनाने का संकल्प किया था और वास्तव में उसने कौन-सा उपचार अपनाया था; तथा (4) उपचार का सही कारण क्या था।"

चूंकि धारा 80-ञ का समुचित रूप से परिशीलन किए जाने पर मेरा समाधान हो गया है कि यह धारा पर्याप्त रूप से स्पष्ट है और उसमें जिस भाषा का प्रयोग किया गया है वह किसी संदेह से ग्रस्त नहीं है, अतः प्रस्तुत मामले में मेरे लिए यह आवश्यक नहीं बनता कि मैं विस्तृत रूप से निर्वचन के उन सिद्धांतों पर विचार करूं जो कि किसी संदिग्ध कानून का अर्थान्वयन करने में संप्रेक्षित किए जाने के लिए अपेक्षित होते हैं।

41. वित्त अधिनियम, 1980 द्वारा आक्षेपकृत संशोधन से पूर्व आय-कर अधिनियम की धारा 80-ञ के तात्विक उपबंधों को पहले ही उपवर्णित कर दिया गया है। उक्त धारा के सुसंगत उपबंधों में यह कथन किया गया है कि जहां किसी निर्धारिती की सकल कुल आय में कोई लाभ और अभिलाभ सम्मिलित हैं जो किसी औद्योगिक उपक्रम या पोत या होटल के कारबार से, जिसे यह धारा लागू होती है, व्युत्पन्न हैं, वहां निर्धारिती की कुल आय

संगणित करने में ऐसे लाभों और अभिलाभों में से [जैसे कि वे धारा 80-जज (या धारा 80-जजक) के अधीन निर्धारिती को अनुज्ञेय कटौतियों, यदि कोई हों, घटाकर आए] इस धारा के उपबंधों के अनुसार और अध्यधीन उतनी रकम की कटौती अनुज्ञात की जाएगी जितनी निर्धारण वर्ष से सुसंगत पूर्व वर्ष की बाबत विहित रीति से संगणित, यथास्थिति उस औद्योगिक उपक्रम या पोत या होटल के कारबार में लगाई गई पूंजी पर छह प्रतिशत प्रति वर्ष की दर से परिकलित रकम से अधिक नहीं होती (पूर्वोक्त प्रकार से परिकलित रकम इसके पश्चात् इस धारा में पूर्व वर्ष के दौरान लगाई गई पूंजी की सुसंगत रकम के रूप में निर्दिष्ट की गई है)।

42. इस धारा के अधीन अनुतोष के लिए अर्हित होने हेतु, किसी निर्धारिती के लिए यह आवश्यक है कि वह किसी ऐसे औद्योगिक उपक्रम अथवा पोत अथवा होटल के कारबार से, जिसे कि यह निश्चित रूप से लागू होती है, लाभों और अभिलाभों को व्युत्पन्न करे। यह विवाद्य नहीं है कि ऐसे निर्धारिती, जिन्होंने न्यायालय से संपर्क किया है, उनके द्वारा स्थापित औद्योगिक उपक्रमों से लाभों और अभिलाभों का व्युत्पन्न कर लिया है और वे इस धारा के अधीन अनुतोष के लिए अर्हित हैं।

43. इस धारा में प्रयुक्त भाषा के प्रति निर्देश से इसके साधारण परिशीलन से स्पष्टतः यह आधारभूत तत्व सामने आता है कि इस धारा में यथा-अनुध्यात अनुतोष पूर्ववर्ती वर्ष में उपक्रम में नियोजित पूंजी पर अनुज्ञात किया जाएगा। किसी उपक्रम के बारे में यह हो सकता है कि उसके पास ऐसी पूंजी विद्यमान हो जो ऐसे लाभों तथा अभिलाभों को, जो कि पूर्ववर्ती वर्ष में उपार्जित किए गए थे, उपार्जित करने के लिए पूर्ववर्ती वर्ष में नियोजित ने की गई हो। ऐसी पूंजी यद्यपि वह उपक्रम की पूंजी का भाग गठित करती हो, इस धारा के अधीन अनुतोष के फायदे के लिए हकदार नहीं होगी। अनुतोष केवल ऐसी पूंजी पर अनुध्यात किया जाता है जो कि पूर्ववर्ती वर्ष में उपक्रम में नियोजित की गई थी और जिससे कि पूर्ववर्ती वर्ष में उपक्रम के लाभों तथा अभिलाभों को उत्पन्न किया गया था, जिन्हें कि पूर्ववर्ती वर्ष में निर्धारिती की कुल आय में अन्तर्विष्ट किया गया था। उपक्रम के लिए इस धारा के अधीन अनुतोष स्पष्टतः ऐसे उपक्रम में नियोजित पूंजी पर आशयित है जिससे कि पूर्ववर्ती वर्ष में उपक्रम के लाभ तथा अभिलाभ उत्पन्न हुए थे। इस आशय को सुव्यक्त रूप से स्पष्ट कर दिया गया था क्योंकि अनुतोष पूर्ववर्ती वर्ष में उपक्रम में पूंजी के नियोजित किए जाने के आधार से पूर्ववर्ती वर्ष में उपक्रम द्वारा उपार्जित लाभों तथा अभिलाभों के आधार पर अनुदत्त किया गया था। उपक्रम में नियोजित पूंजी जो कि इस धारा के अधीन

अनुतोष के लिए अर्हित मानी जाती है, स्पष्टत: अभिलाभों को उपार्जित करने के प्रयोजन के लिए पूर्ववर्ती वर्ष में उपक्रम में नियोजित पूंजी के प्रति निर्देश करती है और निश्चित रूप से ऐसा निर्देश किया जाना आवश्यक है। यदि उपक्रम में नियोजित पूंजी स्वयं अपनी पूंजी है तो ऐसी पूंजी अनुतोष के लिए अर्जित मानी जाएगी। यदि नियोजित पूंजी उधार ली गई पूंजी है तो ऐसी पूंजी समान रूप से अनुतोष के लिए अर्हित मानी जाएगी। यदि नियोजित पूंजी स्वयं निर्धारिती की पूंजी से तथा उधार ली गई पूंजी से गठित होती है तो इस प्रकार नियोजित पूंजी जिसके अन्तर्गत निर्धारिती की स्वयं अपनी पूंजी तथा उधार ली गई पूंजी दोनों ही अनुतोष के लिए अर्हित मानी जाएंगी। पूर्ववर्ती वर्ष में उपक्रम में नियोजित पूंजी जो इस धारा के अधीन अनुतोष के लिए अर्हित मानी जाती है, उसकी गणना विहित रीति में की जाएगी। इस धारा में यह सुझाव देने अथवा उपदर्शित करने के लिए ऐसी कोई बात नहीं है कि अनुतोष के प्रयोजन के लिए उपक्रम में नियोजित पूंजी की संगणना की रीति विहित करते समय, पूंजी का कोई भाग जो लाभों तथा अभिलाभों को उत्पन्न करने के लिए उपक्रम में नियोजित किया गया था, अपवर्जित किया जा सकता है। यदि विधानमण्डल का उपक्रम के लाभों और अभिलाभों को उत्पन्न करने वाले उपक्रम में नियोजित पूंजी के किसी भाग को अपवर्जित करने का ऐसा कोई आशय था तो विधानमण्डल द्वारा समुचित रूप से इस हेतु उपबंध किए जाते और वे सुगमता से किए भी जा सकते थे। निश्चित रूप से विधानमण्डल के बारे में यह उपधारणा की जानी चाहिए कि उसे इस बात का पता था कि किसी उपक्रम में नियोजित पूंजी स्वयं निर्धारिती की पूंजी से मिलकर गठित होती है और वस्तुत: यही होता है और इसके अन्तर्गत निर्धारिती द्वारा उधार ली गई पूंजी भी शामिल रहती है। यह सामान्य ज्ञान नहीं है कि अधिकतर उपक्रम उपक्रमों में नियोजित स्वयं अपनी पूंजी के अतिरिक्त उधार ली गई पूंजी से अपने कार्य-कलाप कार्यान्वित करते हैं। विधानमण्डल को हालांकि इस बात का ज्ञान था कि उपक्रम उधार ली गई पूंजी से चलाए जाते हैं, तथापि विधानमण्डल ने अपनी बुद्धिमत्ता से इस धारा में स्वयं अपनी पूंजी तथा उधार ली गई पूंजी के बीच कोई प्रभेद किए बिना उपक्रम के लाभों और अभिलाभों को उपार्जित करने के लिए उपक्रम में नियोजित पूंजी को वर्णित किया था और उसने ऐसी पूंजी के नियोजित किए जाने के आधार से उपार्जित उपक्रम के लाभों तथा अभिलाभों के आधार पर उपक्रम में नियोजित पूंजी की बाबत अनुतोष हेतु उपबंध किया है। इस बारे में कोई विवाद नहीं किया गया और न किया ही जा सकता है कि उपक्रम के ऐसे लाभ तथा अभिलाभ

जो अन्ततः निर्धारिती की कुल आय में शामिल किए जाने होते हैं, वे पूंजी द्वारा उत्पन्न होते हैं, चाहे वह पूंजी स्वयं निर्धारिती की अपनी पूंजी हो अथवा उधार ली गई, जो सुसंगत वर्ष में उपक्रम में नियोजित की गई हो और उपक्रम के लाभों तथा अभिलाभों की संगणना करते समय उधार ली गई पूंजी उतनी ही महत्त्वपूर्ण है जितनी कि स्वयं निर्धारिती की अपनी पूंजी और ये दोनों उपक्रम के लाभों तथा अभिलाभों को उपार्जित करने में समान भूमिका निभाते हैं। उपक्रम में नियोजित पूंजी स्वयं इस धारा के अधीन अनुतोष के लिए अर्हित बनती है भले ही उपक्रम में नियोजित पूंजी की प्रकृति तथा स्रोत कैसे भी हों। तथापि, इस बात पर बल दिया जाना आवश्यक है कि इस धारा के अधीन अनुतोष के लिए अर्हित होने हेतु पूंजी, चाहे वह उधार ली गई हो अथवा उपक्रम की स्वयं अपनी पूंजी हो, निश्चित रूप से लाभों और अभिलाभों को उपार्जित करने के लिए पूर्ववर्ती वर्ष में उपक्रम में नियोजित की जाएगी तथा उपक्रम की ऐसी कोई पूंजी चाहे वह उधार ली गई हो अथवा निर्धारिती की स्वयं अपनी पूंजी हो जो निष्प्रयोज्य पड़ी रहती है और जिसे लाभों और अभिलाभों को उपार्जित करने के लिए उपक्रम में नियोजित नहीं किया जाता, इस धारा के अधीन किसी अनुतोष के लिए अर्हित नहीं होती।

44. धारा 80-ञ की उपधारा (4) में उन शर्तों को अधिकथित किया गया है जिन्हें किसी उपक्रम द्वारा इस धारा के अधीन अनुदत्त अनुतोष के लिए अर्हित होने हेतु पूरा करना होगा। इस उपधारा में भी किसी प्रकार यह उपदर्शित नहीं किया गया है कि उधार ली गई पूंजी से अथवा ऐसी पूंजी से जिसका किंचित भाग उधार लिया गया हो, स्थापित कोई उपक्रम इस धारा के फायदों के लिए हकदार नहीं होगा। कोई ऐसा औद्योगिक उपक्रम जो उपधारा (4) में अधिकथित सभी शर्तों को पूरा करता है, निस्सन्देह धारा 80-ञ के फायदों का हकदार होगा। कोई ऐसा उपक्रम जो उधार ली गई पूंजी से कार्य करता है, वह भी भली-भांति उपधारा (4) की शर्तों को पूरा कर सकता है और अनुतोष के लिए अर्हित हो सकता है क्योंकि इस उपधारा में ऐसी कोई बात नहीं है जो किसी ऐसे उपक्रम को, जो पूर्णतः अथवा भागतः उधार ली गई पूंजी से स्थापित किया गया हो, उपधारा (4) में अधिकथित शर्तों को पूरा करने से निवारित करती हो। किंतु कोई ऐसा उपक्रम जो उपधारा (4) में विद्यमान सभी शर्तों को पूरा करता है और तद्द्वारा अनुतोष के लिए अर्हित है, यदि वह उधार ली गई पूंजी से स्थापित किया गया हो तो उसे ऐसा अनुतोष प्रदान किए जाने संबंधी प्रत्याख्यान किया जाएगा जिसके लिए कि वह उपक्रम संबद्ध धारा के स्पष्ट उपबंधों के

1985(1) eILR(PAT) SC 1

निबंधनानुसार न्यायोचित रूप से मात्र इस आधार पर हकदार है कि अनुतोष की गणना करने के लिए विहित नियम इस धारा के अधीन अनुतोष अनुदत्त करने के प्रयोजनार्थ नियोजित पूंजी की संगणना करने में उधार ली गई पूंजी को अपवर्जित करता है। दूसरे शब्दों में, कोई ऐसा औद्योगिक उपक्रम जो उक्त धारा में किए गए स्पष्ट तथा निसंदिग्ध उपबंधों के आधार से धारा 80-ञ के अधीन अनुतोष के लिए अर्हता प्राप्त करता है, उसे संसक्त नियम के कारण अनुतोष प्रदान किए जाने से प्रत्याख्यान किया जाएगा क्योंकि उधार ली गई पूंजी को अपवर्जित करने वाले नियम के आधार पर संगणना किए जाने पर कोई अनुतोष उपलब्ध नहीं होगा। चूंकि यह उपधारा सुस्पष्ट शब्दों में यह उपबंध करती है कि धारा 80-ञ ऐसे उपक्रम को लागू होगी तो इस धारा के अधीन उपक्रम को दिए जाने वाले आशयित फ़ायदे को ऐसे उपक्रम को प्रदान किए जाने से किसी भी ऐसे नियम द्वारा प्रत्याख्यान नहीं किया जा सकता है जो कि स्पष्टतः स्पष्ट तथा निःसंदिग्ध कानूनी उपबंधों को नकारात्मक बनाने का प्रभाव रखता है।

45. श्री पालकीवाला की यह दलील कि 'नियोजित पूंजी' कला संबंधी पद है और वह प्रायिक रूप से कारबार की भाषा में और वाणिज्यिक क्षेत्रों में एवं वाणिज्यिक लेखाकरण में भी इन्हीं अर्थों में समझा जाता है, उसके अंतर्गत न केवल स्वामी की पूंजी आती है बल्कि उधार ली गई पूंजी भी उसमें शामिल है, विशेष रूप से यदि उधार दीर्घावधि के आधार पर लिया गया हो तो मेरे विचार में इसमें पर्याप्त बल विद्यमान है। यह सही हो सकता है कि किसी भिन्न संदर्भ में, और विशिष्ट रूप से पूंजी के प्रतिफल के संदर्भ में, 'नियोजित पूंजी' के अंतर्गत उधार ली गई पूंजी शामिल न हो। जब तक कि संदर्भ द्वारा अन्यथा अपेक्षित न हो, और पूंजी के प्रतिफल की दशा के सिवाय, 'नियोजित पूंजी' पद साधारण अर्थों में इस रूप में समझा ज़ाता है कि उसके अंतर्गत उधार ली गई पूंजी भी शामिल है। यह ऐसी पूंजी के प्रति निर्देश करता है चाहे उसका स्रोत कुछ भी हो, जिसका नियोजन किसी प्रक्रम में अथवा किसी उपक्रम में उस कारबार को चलाने के लिए किया जाता है, जिसका प्रयोजन लाभों और अभिलाभों को उपार्जित करना हो।

46. प्रस्तुत मामले में 'नियोजित पूंजी' शब्दों को उस संदर्भ में समझना होगा और उसी में उसका निर्वचन करना होगा जिसमें कि धारा 80-ञ में उनका उपयोग किया गया है। यह धारा के पाठ से सर्वथा स्पष्ट है कि 'नियोजित पूंजी' शब्दों का उपयोग ऐसी पूंजी के संदर्भ में किया गया है जो उपक्रम में सुसंगत वर्ष के दौरान उपक्रम के लाभों तथा अभिलाभों को

उत्पन्न करने हेतु नियोजित की गई है। यदि उधार ली गई पूंजी को भी उपक्रम में नियोजित किया जाता है तो नियोजित पूंजी में निश्चित रूप से तथा स्पष्टत: ऐसी उधार ली गई पूंजी अंतर्विष्ट होगी जो उपक्रम में नियोजित की गई है और इसका अभिदाय उपक्रम के लाभों तथा अभिलाभों के प्रति किया गया है। इसलिए मेरे विचार में समुचित निर्वचन किए जाने पर धारा 80-ञ स्पष्ट भाषा के रूप में यह आधार-तत्त्व प्रस्तुत करती है कि उपक्रम में नियोजित पूंजी में स्वयं अपनी पूंजी और सुसंगत वर्ष में उपक्रम में नियोजित उधार ली गई पूंजी भी शामिल है और यह धारा साधारण रूप से तथा सुस्पष्ट रूप से संसद् के इस आशय को सुव्यक्त रीति से स्पष्ट बनाती है।

47. चूंकि यह धारा स्पष्ट तथा निसंदिग्ध है, अत: निस्सन्देह यह समुचित तथा आवश्यक नहीं है कि इसका अर्थान्वयन करने के लिए किसी अन्य विचार्य विषय के प्रति निर्देश किया जाए। किन्तु यहां इस बात का उल्लेख कर दिया जाए कि यह निर्वचन न केवल सर्वोत्तम अर्थ प्रस्तुत करता है बल्कि यह स्पष्टत: उस उद्देश्य को भी अग्रसर करता है जिसके लिए कि यह धारा समाविष्ट की गई है। मेरे विचार में, धारा 80-ञ जो कि वस्तुत: उस पूर्ववर्ती धारा 84 को प्रतिस्थापित करती है जिसके द्वारा पूर्ववर्ती इन्कम टैक्स ऐक्ट की धारा 15-ग का स्थान ग्रहण किया गया था, कर प्रोत्साहन अथवा कर अनुतोष उपलभ्य करके नवीन औद्योगिक उपक्रमों के स्थापित किए जाने को प्रबल बनाती है और उसे प्रोत्साहित करती है। इसका उद्देश्य स्पष्टत: व्यक्तियों को यह प्रोत्साहन प्रदान करना है, जिससे कि वे ऐसे उपक्रमों में नियोजित पूंजी पर कर संबंधी अनुतोष अनुदत्त करके इस धारा के अंतर्गत आने वाले उपक्रमों की बाबत प्रोत्साहन उपलभ्य करके देश भर के द्रुत औद्योगिकीकरण के लिए नवीन औद्योगिक उपक्रमों को स्थापित कर सके।

48. **टैक्सटाइल मशीनरी कारपोरेशन** बनाम **आय-कर आयुक्त, पश्चिमी बंगाल**[1] वाले मामले में इस न्यायालय ने धारा 15-ग में समरूप उद्देश्य के उद्देश्य पर विचार करते ससय, पृष्ठ 202 पर निम्नलिखित मत व्यक्त किया था—

> "धारा 15-ग का मुख्य उद्देश्य 1 अप्रैल, 1948 से 13 वर्ष की कालावधि के भीतर कर का प्रोत्साहन देकर नए औद्योगिक उपक्रम स्थापित करने के लिए प्रोत्साहित करना है। धारा 15-ग में नव-स्थापित उपक्रमों को उस धारा में यथा विनिर्दिष्ट पांच वर्षों के लिए

---

[1] [1978] 1 उम० नि० प० 1039=(1977) 107 आई० टी० आर० 195.

1985(1) eILR(PAT) SC 1

लाभों पर कर से आंशिक छूट देने के लिए उपबंध किया गया है। यह धारा टैक्सेशन लॉज (एक्सटेन्शन टू मर्ज्ड स्टेट्स एण्ड अमेण्डमेण्ट) ऐक्ट, 1949 (1949 का 67) की धारा 13 द्वारा सन् 1949 में अधिनियम में अंत:स्थापित की गई थी जिसके द्वारा पूर्वतर तारीख से अर्थात् 1 अप्रैल, 1948 से प्रारंभ वस्तुओं के वास्तविक विनिर्माण या उत्पादन को इसका लाभ विस्तारित कर दिया गया था। सन् 1947 में देश की स्वतंत्रता प्राप्ति के पश्चात् चहुं ओर से व्यापार और उद्योग को प्रोत्साहन देने की आवश्यकता थी। ऐसा प्रतीत होता है कि धारा 15-ग के अंत:स्थापन के लिए यही पृष्ठभूमि थी।

यह भी महत्वपूर्ण है कि छूट का दावा करने के प्रयोजन के लिए वर्षों की संख्या की सीमा क्रमश: सन् 1949 में आरंभिक तीन वर्ष से सन् 1953 से 6 वर्ष तक, सन् 1954 में सात वर्ष तक, सन् 1956 में 13 वर्ष तक और सन् 1960 में 18 वर्ष तक बढ़ा दी गई थी। सन् 1949 में पुर:स्थापित प्रोत्साहन को तब से आगे बढ़ाया जा रहा है और उसका मात्र उद्देश्य यही है जिसका हमने पहले ही उल्लेख कर दिया है।"

49. **राजपालयम मिल्स लिमिटेड** बनाम **आय-कर आयुक्त, मद्रास**[1] वाले मामले में इस न्यायालय ने भी पृष्ठ 783 पर यह अभिनिर्धारित किया था—

"आधुनिक समाज में आय-कर विधि का आशय विभिन्न सामाजिक और आर्थिक उद्देश्यों की पूर्ति है। प्राय: इसका प्रयोग आर्थिक अनुवृद्धि और विकास को गति देने के साधन के रूप में किया जाता है। धारा 15-ग इस उद्देश्य को पूरा करने के लिए भारतीय आय-कर अधिनियम, 1922 में पुर:स्थापित किया गया उपबंध है और इसका आशय देश में नए औद्योगिक उपक्रम स्थापित करने को प्रोत्साहित करना है।"

50. देश के व्यापक हितों में देश की आर्थिक प्रकृति संबंधी द्रुत उद्योगीकरण इस धारा का मुख्य उद्देश्य है जो कि ऐसे नवीन औद्योगिक उपक्रमों को प्रोत्साहन अथवा कर संबंधी अनुतोष प्रदान करने की ईप्सा करता है जो इस धारा की अध्यपेक्षाओं को पूरा करती है।

51. मेरे विचार में विद्वान् महा अटर्नी की यह दलील कि धारा में

---

[1] [1979] 4 उम० नि० प० 247=(1978) 115 आई० टी० आर० 777.

1985(1) eILR(PAT) SC 1

अंतर्विष्ट उपबंध, जिसके द्वारा यह अध्यपेक्षा की गई है कि नियोजित पूंजी की गणना विहित रीति में की जाएगी, नियम बनाने वाले प्राधिकारी को इस बारे में प्राधिकृत करती है कि वह नियमों में समुचित उपबंध करके अपने विवेकाधिकार पर उधार ली गई पूंजी को अंतर्विष्ट अथवा अपवर्जित कर सके क्योंकि उक्त धारा के अधीन अनुतोष अनुदत्त करने के प्रयोजन के लिए नियोजित पूंजी की संगणना हेतु नियोजित पूंजी के किसी भाग का अपवर्जित किया जाना स्पष्टत: अमान्य है। यह धारा मात्र यह व्यादेश करती है कि नियोजित पूंजी की संगणना विहित रीति में की जाएगी और नियोजित पूंजी की संगणना संबंधी रीति नियम बनाने वाले प्राधिकारी को केवल इस बारे से प्राधिकृत करती है कि वह धारा के उपबंधों को कार्यान्वित करने के लिए नियोजित पूंजी की संगणना की बाबत ब्यौरों पर विचार करे और संगणना संबंधी रीति की बाबत उपबंध नियम बनाने वाले प्राधिकारी को इस बारे में सशक्त अथवा प्राधिकृत करती है कि वह यह अधिकथित कर सके कि नियोजित पूंजी का कौन-सा भाग अथवा उसका कितना हिस्सा अंतर्विष्ट अथवा अपवर्जित किया जाएगा और यदि उसका कोई विस्तार हो तो वह क्या होगा। यह प्रश्न कि क्या अनुतोष के अनुदत्त किए जाने पर विचार करने संबंधी विषय में ऐसा कोई अपवर्जन अथवा अंतर्वेशन होना चाहिए, आवश्यक रूप से एक ऐसी नीति है जिसका विनिश्चय विधानमण्डल द्वारा किया जाना होता है और वह कोई ऐसा मामला नहीं है जिसे नियम बनाने वाले प्राधिकारी द्वारा विहित किया जाएगा। आय-कर अधिनियम की धारा 295, जो ऐसी शक्ति प्रदत्त करती है, में अंतर्विष्ट उपबंध के निबंधनानुसार नियम बनाने वाले प्राधिकारी की शक्ति अधिनियम के प्रयोजनों को कार्यान्वित करने के लिए नियमों के विरचित किए जाने पर्यन्त सीमित है। नियम बनाने वाला प्राधिकारी ऐसा कोई नियम विहित करने के लिए सक्षम नहीं है जो स्वयं अधिनियम के अधिष्ठायी उपबंध की प्रकृति का होगा और अधिक विशिष्ट रूप में जो स्वयं धारा के अधिष्ठायी उपबंध से मतभेद रखेगा तथा जो किसी भी रीति में उस प्रयोजन को निष्फल अथवा विफल बनाएगा जिसके लिए उस अधिनियम में विद्यमान कोई उपबंध अधिनियमित किया गया है। प्रस्तुत मामले में धारा 80-ज के अर्थान्वयन के संबंध में मेरी यह स्पष्ट राय है कि उक्त धारा असंदिग्ध रूप से तथा स्पष्ट निबंधनों के अनुसार यह उपबंध करती है कि उपक्रम के लाभों को उपार्जित करने के लिए नियोजित पूंजी ऐसी पूंजी है जो कि अनुतोष के फायदे की हकदार है। धारा 80-ज के अधीन अनुतोष की संगणना के लिए विहित नियम बनाने वाले प्राधिकारी द्वारा इन नियमों में उधार ली गई पूंजी को अपवर्जित रखा गया है जो कि कानून के

उपबंधों से विसंगत तथा उसके अल्पीकरण में है। उक्त नियम न केवल उक्त धारा के प्रयोजन को कार्यान्वित करने में असफल रहता है बल्कि वह वस्तुत: उसे निष्फल बनाने की प्रवृत्ति रखता है और यह नियम स्पष्टत: कानून के उपबंधों के प्रतिकूल है। अत:, उधार ली गई पूंजी के बारे में निश्चित रूप से यह अभिनिर्धारित किया जाना होगा कि उसे अपवर्जित करने वाला नियम विधिविरुद्ध तथा अविधिमान्य है।

52. श्री पालकीवाला की यह दलील कि नियम बनाने वाले प्राधिकारी द्वारा विरचित कोई ऐसा नियम जो उपक्रम में नियोजित पूंजी के किसी भाग को अन्तर्विष्ट अथवा अपवर्जित करता हो, किसी मार्गदर्शक सिद्धान्त के अभाव में, मेरे विचार में स्पष्ट रूप से नियम बनाने वाले प्राधिकारी की शक्ति से बाहर होगा और साधार नियम है। स्वयं धारा में अथवा अधिनियम के किसी अन्य उपबंध में यह प्रतीत नहीं होता है कि उसमें ऐसा कोई उपबंध किया गया है जो किसी ऐसे मार्गदर्शक सिद्धान्त को अधिकथित करता हो जिसके नियम बनाने वाले प्राधिकारी को इस बात के लिए हकदार बनाया जा सके कि वह नियोजित पूंजी के किसी भाग को अपवर्जित कर सके, चाहे वह उधार ली गई पूंजी हो अथवा स्वयं उपक्रम की पूंजी। इस अधिनियम में ऐसा कोई उपबंध अथवा मार्गदर्शक सिद्धांत विद्यमान नहीं है। मेरे विचार में अधिनियम में ऐसा कोई उपबंध अथवा मार्गदर्शक सिद्धांत संभवत: हो भी नहीं सकता था क्योंकि स्वयं धारा स्पष्ट रूप से यह उपबंध करती है कि लाभों को उपार्जित करने के लिए नियोजित पूंजी की समस्त रकम अनुतोष के लिए अर्हित होगी। यदि यह अभिनिर्धारित कर दिया जाए कि नियम बनाने वाला प्राधिकारी उपक्रम में नियोजित पूंजी के किसी भाग को अपवर्जित करने की ऐसी शक्ति 'विहित रीति में नियोजित पूंजी की संगणना' करने की बाबत इस धारा में विद्यमान उपबंध के कारण, धारण करता है, तो निश्चित रूप से यह अभिनिर्धारित किया जाना आवश्यक है कि नियम बनाने वाला प्राधिकारी धारा के उपबंध के प्रतिकूल नियम विरचित करने संबंधी शक्ति का उपभोग करता है। इसके अतिरिक्त, निश्चित रूप से यह अभिनिर्धारित कर दिया जाना चाहिए कि नियम बनाने वाला प्राधिकारी अपने विवेकाधिकार के अनुसार स्वामी की संपूर्ण पूंजी अथवा किसी भाग को अपवर्जित करने की शक्ति धारण करता है और साथ ही साथ वह उधार ली गई पूंजी की संपूर्ण रकम अथवा उसके किसी भाग को भी अपवर्जित कर सकता है। इस निर्वचन से यह अभिप्रेत होगा कि नियम बनाने वाले प्राधिकारी को ऐसी असरणीबद्ध शक्ति उपलभ्य होगी जिसे कि वह प्राधिकारी अपने विवेकाधिकार के अनुसार और किसी मार्गदर्शक सिद्धांत के अभाव में

नियोजित पूंजी के किसी भाग अथवा उसकी संपूर्ण रकम को अपवर्जित करने का हकदार होगा, भले ही उसका विस्तार स्वयं धारा को नकारात्मक ही क्यों न बना दे। इस निर्वचन का प्रभाव ऐसी सीमा पर्यन्त नियम बनाने वाले प्राधिकारी को शक्ति के प्रत्यायोजन को न्यायोचित ठहराने के रूप में होगा जिसे अनुज्ञात नहीं किया जा सकता। मुझे इस निष्कर्ष पर पहुंचने में किसी प्रकार की कोई हिचकिचाहट नहीं हो रही है कि नियम बनाने वाला प्राधिकारी किसी ऐसी शक्ति अथवा अधिकारिता को धारण नहीं करता है। अधिनियम में विनिर्दिष्ट उपबंध तथा स्पष्ट मार्गदर्शक सिद्धांत के अभाव में ऐसी कोई शक्ति अथवा अधिकारिता नियम बनाने वाले प्राधिकारी को प्रत्यायोजित नहीं की जा सकती थी।

53. **विक्रय-कर अधिकारी** बनाम ए० एस० **अब्राहम**[1] वाले मामले में इस न्यायालय को केन्द्रीय विक्रय-कर अधिनियम, 1956 की धारा 8(4) में आई 'विहित रीति में' शब्दावली के अभिप्राय का अर्थान्वयन करने का अवसर प्राप्त हुआ था। सैण्ट्रल सेल्स टैक्स (केरल) रूल्स, 1967 के नियम 6 की शक्तिमत्ता पर विचार करते हुए, जहां तक कि उक्त नियम में ऐसी समय-सीमा विहित की जाना तात्पर्यित है जिसके अंतर्गत रजिस्ट्रीकृत व्यवहारी द्वारा घोषणा फाइल की जानी थी, इस न्यायालय ने यह अभिनिर्धारित किया था—

> "हमारी राय में, अधिनियम की धारा 8(4) में आई 'विहित रीति में' शब्दावली नियम बनाने वाले प्राधिकारी पर केवल यह शक्ति प्रदत्त करती है कि वह कोई ऐसा नियम विहित कर सके जिसमें यह कथन किया गया हो कि विहित प्ररूप में किन विशिष्टियों को वर्णित किया जाएगा, बेचे गए माल की प्रकृति तथा उसका मूल्य क्या होगा, किन पक्षकारों को वे बेचे जाएंगे तथा उक्त प्ररूप किस प्राधिकारी को प्रस्तुत किया जाएगा। किंतु धारा 8(4) में 'विहित रीति में' शब्दावली के अंतर्गत समय संबंधी तत्व नहीं आता है। दूसरे शब्दों में, यह धारा नियम बनाने वाले प्राधिकारी को इस बारे में प्राधिकृत नहीं करती है कि वह ऐसी समय सीमा विहित करे जिसके अंतर्गत घोषणा रजिस्ट्रीकृत व्यवहारी द्वारा फाइल करनी होगी। जो दृष्टिकोण हमने अपनाया है, उसका समर्थन अधिनियम की धारा 13(4)(छ) की भाषा द्वारा किया गया है; उक्त धारा में यह कथन किया गया है कि राज्य सरकार 'उस समय की बाबत

---

[1] [1967] 3 एस० सी० आर० 518.

1985(1) eILR(PAT) SC 1

जिसके भीतर, उस रीति की बाबत जिसमें कि और उन प्राधिकारियों की बाबत जिनको किसी कारबार के स्वामित्व में कोई परिवर्तन अथवा किसी व्यवहारी द्वारा किए जाने वाले किसी कारबार संबंधी नाम, स्थान या प्रकृति का प्रस्तुतिकरण किया जाएगा', नियम बना सकती है। इससे यह स्पष्ट हो जाता है कि विधानमण्डल को इस तथ्य का भान था कि 'विहित रीति में' अभिव्यक्ति द्वारा केवल उस परिपाटी को सूचित किया जाएगा जिसमें कि कोई कार्य किया गया था और यदि उक्त कार्य के किए जाने के लिए कोई समय-सीमा विहित की जानी थी, तो 'वह समय जिसके भीतर' कार्य के किए जाने की बाबत ऐसे विनिर्दिष्ट शब्दों को कानून में अंतःस्थापित किया जाना भी आवश्यक होगा।"

उटाह कंस्ट्रक्शन एण्ड इंजीनियरिंग प्राइवेट लिमिटेड और एक अन्य बनाम **पटाकी**[1] वाले मामले में प्रिवी कौंसिल ने पृष्ठ 653-654 पर निम्नलिखित संप्रेक्षण किया था—

"माननीय न्यायाधिपति अब धारा 22(2)(जी)(iv) और (v) पर आते हैं। उप-पैरा (iv) सरकार को इस बात के लिए सशक्त करता है कि वह 'उत्खनन संबंधी कार्य···को कार्यान्वित करने की रीति के संबंध में' विनियम बना सके। विनियम 98 के सुसंगत प्रभाग में यह उपबंध किया गया है कि 'प्रत्येक परिवहन तथा सुरंग में पूर्णतः संरक्षण की व्यवस्था की जाएगी और उसे उसमें नियोजित व्यक्तियों के लिए सुरक्षित रखा जाएगा'। 'कार्य को कार्यान्वित करने संबंधी रीति' अभिव्यक्ति में स्पष्टतः कार्यकरण संबंधी प्रणाली की परिकल्पना की गई है और माननीय न्यायाधिपतियों के दृष्टिकोण से इसके द्वारा कोई ऐसा विनियम न्यायोचित नहीं ठहराया जा सकता जो परिवहन तथा सुरंग के संरक्षण के लिए आत्यंतिक कर्तव्य अधिरोपित करता हो अथवा परिवहन या सुरंग में नियोजित व्यक्तियों की सुरक्षा को सुनिश्चित बनाने के लिए आत्यंतिक कर्तव्य बनता हो। विनियम 98 के सुसंगत प्रभाग में संबद्ध कार्य करने की रीति विहित नहीं की गई है, इसलिए उप-पैरा (iv) माननीय न्यायाधिपतियों की राय में विनियम 98 के सुसंगत प्रभाग के विरचित किए जाने को सशक्त नहीं बनाता है।"

---

1 (1965) 3 आल इंग्लैण्ड लॉ रिपोर्ट्स 650.

54. यह प्रस्थापना है कि नियम बनाने वाले प्राधिकारी को कानून में किसी अधिष्ठायी उपबंध का अधिक्रमण करने संबंधी कोई शक्ति प्रदत्त नहीं की गई है, निर्विवाद प्रतीत होती है। आय-कर अधिनियम की धारा 295(1) के आधार से नियम बनाने वाले प्राधिकारी को इस बारे में सशक्त किया गया है कि वह अधिनियम तथा उपधारा (2) के प्रयोजनों को कार्यरूप देने के लिए जो कि विनिर्दिष्ट रूप से यह विनिर्देश करती है कि ऐसे नियमों में उक्त उपधारा में वर्णित सभी विषयों अथवा उनमें से किन्हीं के लिए उपबंध किया जा सकता है, धारा 80-ञ के प्रति कोई निर्देश नहीं करती है। नियोजित पूंजी की संगणना संबंधी रीति विहित करते समय नियम बनाने वाला प्राधिकारी स्वयं धारा में किसी ऐसे विनिर्दिष्ट उपबंध के अभाव में अथवा किसी कानूनी उपबंध के अभाव में, संगणना संबंधी रीति को विहित करने की प्रक्रिया के परिवेश के अधीन अपने विवेकाधिकार पर उपक्रम में नियोजित समस्त पूंजी या उसके किसी भाग को अपवर्जित नहीं कर सकता है।

55. विद्वान् महा अटर्नी की यह दलील निस्सार है कि चूंकि कोई उपक्रम, जो उधार ली गई पूंजी को नियोजित करता है, इस कारण अनुतोष ग्रहण करता है कि लाभों और अभिलाभों की संगणना करने में उधार ली गई पूंजी पर संदत्त ब्याज को गणना में सम्मिलित किया जाता है, अतः नियम बनाने वाला प्राधिकारी नियोजित पूंजी की संगणना की रीति विहित करते समय उधार ली गई पूंजी को अपवर्जित करने का हकदार होगा ताकि उक्त उपक्रम को दोहरा अनुतोष अनुदत्त किए जाने से बचा जा सके। किसी उपक्रम द्वारा, चाहे वह धारा 80-ञ के अन्तर्गत उपक्रम हो या न हो, उधार ली गई पूंजी पर संदत्त ब्याज को कारबार के खर्च के रूप में गणना में लिया जाता है, जब किसी उपक्रम के लाभों और अभिलाभों की संगणना की जाती है। यह प्रत्येक उपक्रम के लाभों तथा अभिलाभों की संगणना करने संबंधी विहित पद्धति है और यह किसी उपक्रम के लिए कोई विशेष फायदे का स्वरूप नहीं है और निस्सन्देह यह किसी ऐसे नवीन उपक्रम को कोई प्रोत्साहन अथवा विशेष अनुतोष प्रदत्त नहीं करता है जिसे निश्चित रूप से धारा 80-ञ की परिधि के अन्तर्गत आने वाले किसी उपक्रम को अनुदत्त किए जाने के लिए आशयित अनुतोष का हकदार बनने के लिए धारा 80-ञ में अधिकथित अपेक्षित शर्तों को पूरा करना होता है। चाहे जो भी हो, ऐसा अन्तर्वेशन अथवा अपवर्जन किसी भी विचार्य विषय के आधार पर नीति संबंधी ऐसा विषय होगा जिसका अवधारण विधानमण्डल द्वारा किया जाएगा, न कि यह कोई ऐसा विषय होगा जो नियम बनाने वाले प्राधिकारी के लिए संगणना की पद्धति विहित करते समय अधिकथित करना होगा।

56. **सेंचुरी एनका लिमिटेड** बनाम **आय-कर अधिकारी**[1] वाले मामले में कलकत्ता उच्च न्यायालय का विनिश्चय, **मद्रास इण्डस्ट्रियल लाईनिग्ज लिमिटेड बनाम आय-कर अधिकारी**[2] वाले मामले में मद्रास उच्च न्यायालय का विनिश्चय, **कोटा बाक्स मैन्युफैक्चरिंग कंपनी** बनाम **आय-कर अधिकारी**[3] वाले मामले में इलाहाबाद उच्च न्यायालय का विनिश्चय (पृष्ठ 638), **गणेश स्टील इण्डस्ट्रीज** बनाम **आय-कर अधिकारी**[4] वाले मामले में पंजाब-हरियाणा उच्च न्यायालय का विनिश्चय, **वारनर हिन्दुस्तान लिमिटेड** बनाम **आय-कर अधिकारी**[5] वाले मामले में आन्ध्र प्रदेश उच्च न्यायालय का विनिश्चय, जिसके अन्तर्गत उस विस्तार पर्यन्त नियम को धारण किया गया है जहां तक कि वह धारा 80-ञ के अधीन अनुतोष अनुदत्त करने के प्रयोजन के लिए नियोजित पूंजी की संगणना करते समय उधार ली गई पूंजी को अपवर्जित करता है, अविधिमान्य होगा—ये सभी विनिश्चय सही हैं और मुझे इन विनिश्चयों को कायम रखने में कोई हिचकिचाहट नहीं हो रही है। **आय-कर आयुक्त, मध्य प्रदेश-2** बनाम **आनंद बाहरी स्टील एण्ड वायर प्रोडक्ट्स**[6] वाले मामले में मध्य प्रदेश उच्च न्यायालय द्वारा अभिव्यक्त तत्प्रतिकूल दृष्टिकोण निश्चित रूप से त्रुटिजनक मानना होगा।

57. यहां इस बात का उल्लेख कर दिया जाए कि मध्य प्रदेश उच्च न्यायालय ने आगे यह अभिनिर्धारित किया था कि उक्त नियम मुख्यत: इस आधार पर विधिमान्य है कि यह नियम पूर्ववर्ती अधिनियम की धारा 15-ग के अधीन जो कि तत्पश्चात् धारा 80-ञ द्वारा प्रतिस्थापित कर दी गई थी, लम्बे अर्से तक अस्तित्वशील रहा था और संसद् को निश्चित रूप से इस बात का भान उस समय रहा होगा जबकि वह धारा 80-ञ को अधिनियमित कर रही थी कि नियम बनाने वाले प्राधिकारी द्वारा विरचित नियम अस्तित्वशील था और वह कोई आक्षेप किए बिना दीर्घ-कालावधि पर्यन्त अस्तित्वशील बना रहा। इसलिए यह विनिश्चय इस आधार पर अग्रसर होता है कि संसद् ने नियम बनाने वाले प्राधिकारी द्वारा किए गए निर्वचन को उस समय स्वीकार किया होगा जबकि संसद् धारा 80-ञ को अधिनियमित कर रही थी। यह विनिश्चय इस तथ्य को विचारगत नहीं करता कि नियम बनाने वाले

[1] (1977) 107 आई० टी० आर० 123.
[2] (1977) 110 आई० टी० आर० 256.
[3] (1980) 123 आई० टी० आर० 638.
[4] (1980) 126 आई० टी० आर० 258.
[5] (1982) 134 आई० टी० आर० 158.
[6] (1982) 133 आई० टी० आर० 365.

1985(1) eILR(PAT) SC 1

प्राधिकारी द्वारा जो निर्वचन किया गया था, वह संपूर्ण काल में समान रूप में बना रहा है और उसमें समय-समय पर परिवर्तन आते रहे हैं और नियम बनाने वाले प्राधिकारी ने कतिपय वर्षों में उधार ली गई पूंजी के कतिपय वर्गों के बारे में यह अनुज्ञात किया होगा कि उन्हें अनुतोष के प्रयोजनार्थ नियोजित पूंजी की संगणना करते समय हिसाब में लिया जाए। मध्य प्रदेश उच्च न्यायालय का विनिश्चय भी इस प्रश्न पर ध्यान नहीं देता कि क्या वह नियम जो कि किसी कानूनी उपबंध अथवा मार्गदर्शक सिद्धान्त के अभाव में नियम बनाने वाले प्राधिकारी के विवेकाधिकार पर उधार ली गई पूंजी को अन्तर्विष्ट अथवा अपवर्जित करता है, प्राधिकार के अन्यायोचित अतिशय प्रत्यायोजन के कारण विधिविरुद्ध हो जाता है। मध्य प्रदेश उच्च न्यायालय का यह विनिश्चय धारा 80-ञ में स्पष्टतः अभिव्यक्त संसद् के आशय से उधार ली गई पूंजी को अपवर्जित करने वाला नियम क्या उससे सुसंगत है। इस प्रश्न को विनिश्चित करने से पूर्व उसने संसद् के वास्तविक आशय का सही रूप से पता लगाने के लिए धारा 80-ञ का अर्थान्वयन करने का प्रयत्न नहीं किया है।

58. मेरी राय में, किसी अविधिमान्य नियम का अस्तित्व मात्र, जिसके विरुद्ध कि पर्याप्त समय पर्यन्त कोई आक्षेप न किया गया हो, नियम की विधिमान्यता के प्रश्न को प्रभावित नहीं करता है और वह अन्यथा अविधिमान्य किसी नियम को मात्र इस आधार पर विधिमान्य नहीं बना सकता है कि उक्त नियम कई वर्षों तक किसी आक्षेप के बिना अस्तित्वशील रहा था। **प्रोप्राइटरी आर्टिकल्स ट्रेड एसोसिएशन बनाम अटर्नी जनरल फार कनाडा**[1] वाले मामले में न्यायिक समिति ने एक कानून अर्थात् कंबाइन्स इन्वेस्टिगेशन ऐक्ट आर० एस० कनाडा 1927, खण्ड 26 की विधिमत्ता पर विचार करते समय जो कि कनाडा की संसद् द्वारा पारित किया गया था, पृष्ठ 317 पर निम्नलिखित संप्रेक्षण किया—

> "अधिनियम तथा धारा दोनों का विधायी इतिवृत्त है जो कि इस विचार-विमर्श के लिए सुसंगत है। माननीय न्यायाधिपतियों को इस बारे में कोई सन्देह नहीं है कि समय मात्र किसी ऐसे अधिनियम को विधिमान्य नहीं बना देगा जिस पर कि आक्षेप किए जाने पर यह पाया जाता है कि वह अधिकारातीत है; और न ही तब तक जब तक कि सीमा-रेखा को अन्तिम रूप से पार नहीं कर लिया जाता, प्रगतियों की क्रमिक श्रृंखला का इतिवृत्त अन्तिम अधिक्रमण का संरक्षण प्राप्त करने के लिए लाभप्रद होगा।"

---

[1] (1931) अपील केसेज 310.

कैंपबेल कालेज बैल्फास्ट (गवर्नर्स) बनाम **कमिश्नर आफ वैल्युएशन फार नार्दर्न आयरलैंड**[1] वाले मामले में लार्ड सदन ने उत्तरी आयरलैंड में पब्लिक स्कूल को फीस का संदाय करके करों के संदाय की विधिमान्यता पर विचार करते समय, जो कि पिछले 132 वर्षों से अस्तित्वशील बना हुआ है, वैल्युएशन (आयरलैण्ड) अमेंडमेंट ऐक्ट, 1954 की धारा 2 के निबंधनों के बावजूद पृष्ठ 941-942 पर यह अभिनिर्धारित किया था—

> "माननीय न्यायाधिपतियों, मेरे विचार में मैं उस सिद्धान्त को किसी कानून को लागू करने में असमर्थ हूं यद्यपि वह 100 वर्ष से भी अधिक समय पूर्व पारित किया गया था, किन्तु इसकी भाषा साधारण तथा निःसंदिग्ध है और इसका अनुचित अर्थ तब तक नहीं किया गया था जब तक कि अलैग्जेंडर कालेज वाले मामले में 60 वर्ष पश्चात् विनिश्चय दिया गया था। यह सही है कि फीस का संदाय करने वाले विद्यालय सदैव धारा 2 के अनुसार करों का संदाय करते रहे थे किन्तु 1914 पर्यन्त इसका कारण यह नहीं था कि यह उपधारणा की गई थी कि धारा 2 संबद्ध उपबंध द्वारा नियंत्रित थी और यह कि पूर्त प्रयोजन सीमित अर्थ धारण करते थे। हो सकता है कि यह समझा गया हो कि यदि कुछेक विद्यार्थी फीस का संदाय करने वाले विद्यार्थी हैं तो 1852 वाले अधिनियम की धारा 16 की पूर्ति नहीं होती थी। वह दलील अब अमान्य हो गई है और जैसा कि लार्ड जस्टिस ब्लैक ने अपने निर्णय के पूर्ववर्ती भाग में उल्लेख किया था, कैंपबेल कालेज स्पष्टतः इस प्रयोजनार्थ एक पूर्त संस्थान है। माननीय न्यायाधिपतियों, इन परिस्थितियों में मैं इस दीर्घ अप्रश्नास्पद संदाय को कोई भी महत्त्व नहीं दे सकता जबकि मैं धारा 2 का अर्थान्वयन कर रहा हूं। मेरे विचार में यह सिद्धान्त इस मामले की परिस्थितियों को कदाचित लागू नहीं होता है।"

यह भी सुस्थिर है कि यद्यपि नियम संसद् के समक्ष अधिकथित किया जा चुका है, और संसद् का एक ऐसा संकल्प है जो कि इन नियमों को अनुमोदित करता है; तथापि इन नियमों की विधिमान्यता को न्यायालय द्वारा घोषित किया जाएगा और न्यायालय किसी भी ऐसे नियम को घोषित कर सकता है जो कि संसद् के समक्ष रखा गया हो तथा संसद् द्वारा अधिनियम के अधिकारातीत तथा अविधिमान्य रूप में अनुमोदित किया गया हो। **केरल**

---

[1] (1964) 1 डब्ल्यू० एल० आर० 912.

राज्य विद्युत बोर्ड बनाम **इंडियन एल्यूमिनियम कम्पनी**[1] वाले मामले में इस न्यायालय ने पृष्ठ 576 पर यह अभिनिर्धारित किया था—

> "भारत में संसद् और राज्य विधानमण्डलों के बहुत से कानूनों में उन कानूनों के उपबंधों के अधीन सहायक विधान बनाए जाने का उपबंध होता है और उन्हें संसद् या राज्य विधानमण्डल के पटल पर रखने का उपबंध होता है और वे यथा-स्थिति संसद् या राज्य विधानमण्डल द्वारा बनाए जाने पर उपान्तरण, संशोधन या बातिलीकरण के अधीन होते हैं। ऐसा होने पर भी हमारा यह विचार नहीं है कि जहां किसी कार्यपालक प्राधिकारी को वर्णित सीमाओं के भीतर सहायक विधान बनाने की शक्ति होती है तो यदि ऐसे प्राधिकारी द्वारा बनाए गए नियम, नियम बनाने की शक्ति के व्याप्ति-क्षेत्र से परे हों, तो उन्हें केवल इस कारण ही विधिमान्य समझा जाना चाहिए कि ऐसे नियम विधानमण्डल के समक्ष रखे गए और वे विधानमण्डल द्वारा यथा-स्थिति उपांतरण, संशोधन या बातिलीकरण के अधीन समझे गए थे। ऐसे संशोधन, उपांतरण या बातिलीकरण की प्रक्रिया वैसी ही नहीं है जैसी कि विधान बनाने की प्रक्रिया है और विशेष रूप से इसमें यथास्थिति राष्ट्रपति या राज्य के राज्यपाल की अनुमति का अभाव होता है। अत: हमारी राय है कि सही दृष्टिकोण यह है कि अधीनस्थ विधान संसद् या राज्य विधानमण्डल के पटल पर रखे जाने के बावजूद और ऐसे उपांतरण, बातिलीकरण या संशोधन के अध्यधीन होते हुए भी, जैसा कि वे करना चाहें अधीनस्थ विधान को तब तक विधिमान्य नहीं कहा जा सकता जब तक कि वह कानून में उपबंधित नियम बनाने की शक्ति के व्याप्ति-क्षेत्र के भीतर न हो।"

59. उक्त नियम का अन्य आक्षेपकृत उपबंध जो यह विहित करता है कि नियोजित पूंजी की संगणना वर्ष के प्रथम दिन को नियोजित पूंजी के आधार पर की जानी चाहिए, निश्चित रूप से धारा का समुचित अर्थान्वयन किए जाने पर, अविधिमान्य अभिनिर्धारित किया जाएगा। इस धारा में स्पष्टतः यह उपबंध किया गया है कि अनुज्ञात की जाने वाली कटौती की संगणना निर्धारण वर्ष से सुसंगत पूर्ववर्ती वर्ष की बाबत विहित रीति में की जाएगी। अनुज्ञात की जाने वाली कटौती निर्धारण वर्ष से सुसंगत पूर्ववर्ती वर्ष की बाबत सुसंगत वर्ष में उपार्जित उपक्रम के लाभों तथा अभिलाभों के आधार

[1] [1976] 1 उम० नि० प० 1331-1378=[1976] 1 एस० सी० आर० 552.

1985(1) eILR(PAT) SC 1

पर होगी। ऐसे लाभ तथा अभिलाभ जो कि हिसाब में लिए जाने हैं, ऐसे लाभ तथा अभिलाभ हैं जो सुसंगत वर्ष में उपार्जित किए गए हैं और उस वर्ष से निश्चित रूप से संपूर्ण वर्ष अभिप्रेत है और वह उसके अन्तर्गत आता है, न कि उस वर्ष के कुछ दिन अथवा कुछ महीने। निश्चित रूप से संपूर्ण वर्ष के दौरान लाभों और अभिलाभों को उपार्जित करने के लिए नियोजित पूंजी वह पूंजी होगी जो कि संबद्ध धारा के फायदे की हकदार है। वर्ष के प्रथम दिन को नियोजित पूंजी संपूर्ण सुसंगत वर्ष के लाभों को उत्पन्न नहीं करती जब तक कि संपूर्ण वर्ष के दौरान पूंजी की ठीक समान रकम नियोजित बनी रहती है। ऐसा प्राय: नहीं होता और चाहे जो भी हो, ऐसा कदाचित नहीं होगा। इसलिए नियोजित पूंजी की संगणना की तारीख मानी जाने के लिए वर्ष के प्रथम दिन को विहित करके संपूर्ण वर्ष के दौरान नियोजित पूंजी का नियम द्वारा उस फायदे के प्रदान किए जाने की ईप्सा का प्रत्याख्यान होगा जिसके लिए कि वह इस धारा के अधीन हकदार है। इसलिए यह उपबंध स्पष्टत: कानून के विनिर्दिष्ट उपबंध के प्रतिकूल तथा उसके विसंगत है क्योंकि किसी वर्ष के लिए नियोजित पूंजी की संगणना की तारीख के रूप में वर्ष का प्रथम दिन नियत करके नियम बनाने वाला प्राधिकारी उस फायदे के प्रदत्त किए जाने से प्रत्याख्यान करने की ईप्सा कर रहा है जो कि कानून द्वारा प्रदत्त किया गया है।

60. आन्ध्र प्रदेश उच्च न्यायालय ने **वारनर हिन्दुस्तान लिमिटेड और एक अन्य बनाम आय-कर अधिकारी और अन्य**[1] वाले मामले में इस प्रश्न पर विचार करते हुए **सेंचुरी एनका लिमिटेड बनाम आय-कर अधिकारी**[2] वाले मामले में कलकत्ता उच्च न्यायालय के विनिश्चय के प्रति निर्देश किया है, जो कि इसी मुद्दे की बाबत है और कलकत्ता उच्च न्यायालय के विनिश्चयों के साथ सहमति प्रकट करते हुए, आन्ध्र प्रदेश उच्च न्यायालय ने पृष्ठ 195 पर यह अभिनिर्धारित किया है—

> "जैसा कि कलकत्ता उच्च न्यायालय के माननीय न्यायमूर्ति द्वारा सेंचुरी एनका लिमिटेड **बनाम** आयकर अधिकारी (1977) 107 आई० टी० आर० 123 वाले मामले में संप्रेक्षण किया गया था, जिस मुख्य विचार्य विषय पर इस प्रश्न का समाधान किया जाना है, वह (पृष्ठ 132) यह है कि 'क्या उस प्रयोजन पर ध्यान देते हुए जिसके लिए कि अधिनियम की धारा 80-ञ के उपबंधों को

---

[1] (1982) 134 आई० टी० आर० 158.

[2] (1977) 107 आई० टी० आर० 123.

अन्तःस्थापित किया गया था, विधायी आशय यह था कि किसी भी रीति में नियोजित पूंजी को निर्बन्धित किया जाए ताकि उसे संगणना कालावधि के प्रथम दिन पर्यन्त सीमित रखा जा सके।' जहां तक धारा 80-ञ का सबंध है, इसमें ऐसा कोई संकेत नहीं किया गया है। इसके अलावा, किसी औद्योगिक उपक्रम में नियोजित पूंजी की ऐसी संगणना उपक्रम के प्रयोजन को ही निष्फल बना देगी और उससे अनुपयुक्त तथा विषम परिणाम निकलेंगे। जबकि ऐसी निर्धारिती जिसने पहले ही दिन किसी औद्योगिक उपक्रम में पूंजी नियोजित की हो, किन्तु वर्ष के अधिकतर भाग में प्रत्याहृत कर लिया हो, पूर्ण फायदे के लिए हकदार होगा, कोई ऐसा निर्धारिती जिसने प्रथम दिन को पूंजी नियोजित न की हो, किन्तु उसे पूर्ववर्ती वर्ष के अधिकतर भाग के दौरान नियोजित रखा हो, ऐसे फायदे से वंचित रहेगा। यदि अधिनियम का आशय किसी नवीन औद्योगिक उपक्रम के लिए कर से छूट देना है, जिससे कि उन्हें अपने आधारों का पता चलाने में सहायता प्रदान की जा सके, तथा व्यवसासियों को नवीन उपक्रम स्थापित करने के लिए प्रोत्साहित किया जा सके एवं देश में द्रुत गति से औद्योगिक प्रगति के लिए रास्ता निकाला जा सके तो उस प्रयोजन की पूर्ति न हो पाएगी। वस्तुतः, वह ऐसी दशा में निष्फल हो जाएगा जिसमें कि नियोजित पूंजी की संगणना, संगणना कालावधि के प्रथम दिन के प्रति निर्देश से की जाती है और निर्धारण वर्ष से सुसंगत पूर्ववर्ती वर्ष की बाबत संगणित नहीं की जाती।"

61. कलकत्ता उच्च न्यायालय तथा आन्ध्र प्रदेश उच्च न्यायालय दोनों ने ही नियम के इस भाग को, जो कि धारा 80-ञ के अधीन अनुतोष अनुदत्त करने के प्रयोजन के लिए नियोजित पूंजी की संगणना करने के लिए वर्ष के प्रथम दिन को नियत किया है, अविधिमान्य अभिनिर्धारित किया है। मुझे कलकत्ता उच्च न्यायालय के तथा आन्ध्र प्रदेश उच्च न्यायालय के इस प्रश्न संबंधी विनिश्चय को कायम रखने में कोई कठिनाई महसूस नहीं होती।

62. अब मैं 1980 के वित्त अधिनियम सं० 2 द्वारा अन्तःस्थापित धारा 80-ञ के संशोधन की विधिमान्यता के बारे में अन्य प्रश्न पर विचार प्रारंभ करूंगा। उधार ली गई पूंजी को अपवर्जित करने वाले नियम में अन्तर्विष्ट उपबंध का संशोधन तथा धारा 80-ञ के अधीन अनुतोष के प्रयोजनार्थ नियोजित पूंजी की संगणना करने के लिए वर्ष के प्रथम दिन का नियत किया जाना स्वयं इस धारा में 1-4-1972 से लेकर भूतलक्षी प्रभाव से समाविष्ट कर लिए गए हैं।

63. कतिपय निर्धारितियों की ओर से इसके भविष्यलक्षी तथा भूतलक्षी दोनों प्रवर्तनों संबंधी संशोधन पर आक्षेप किया गया है। डा० डी० पाल ने, जिनका समर्थन एक अन्य विद्वान् काउन्सेल द्वारा किया गया था, हमारे समक्ष मुख्य रूप से भूतलक्षी प्रवर्तन संबंधी पहलू पर विचार-विमर्श किया था जबकि वे भूतलक्षी प्रवर्तन की बाबत श्री पालकीवाला की दलीलों की अनुपूर्ति तथा समर्थन कर रहे थे। श्री पालखीवाला ने, जो कि निर्धारितियों की ओर से प्रधान अभिभाषक रहे हैं, अपने आक्षेप को संशोधन की विधिमान्यता के संबंध में मुख्य रूप से भूतलक्षी भाग पर्यन्त सीमित रखा, हालांकि उन्होंने यह स्पष्ट कर दिया था कि वे भविष्यलक्षी प्रवर्तन की विधिमान्यता को स्वीकार करने नहीं जा रहे थे।

64. प्रथमतः मैं डा० पाल की दलील पर विचार करना चाहूंगा। यदि डा० पाल की यह दलील कि संपूर्ण संशोधन अविधिमान्य है, स्वीकार कर ली जाती है तो श्री पालकीवाला की यह दलील कि उक्त संशोधन, जहां तक कि उसे भूतलक्षी प्रभाव दिया गया है, भी विधि-विरुद्ध है, निश्चित रूप से सफल हो जाएगी।

65. डा० पाल ने यह बहस की है कि संबद्ध संशोधन इस धारा के अधीन अनुतोष अनुदत्त करने के विषय में स्वयं अपनी पूंजी तथा उधार ली गई पूंजी के बीच आपत्तिजनक प्रभेद करने की ईप्सा करता है। डा० पाल की यह दलील है कि धारा के उद्देश्य को ध्यान में रखते हुए जो कि नवीन उद्योगों को बढ़ावा देने से तथा प्रोत्साहन के रूप में ऐसे नवीन उद्योगों में नियोजित पूंजी के आधार पर अनुतोष देने हेतु स्वयं अपनी पूंजी तथा उधार ली गई पूंजी के बीच प्रभेद करता है, सर्वथा विसंगत है और प्राप्त किए जाने के लिए ईप्सित उद्देश्य के साथ उसका कोई संबंध नहीं है और अपनी पूंजी तथा उधार ली गई पूंजी के बीच यह प्रभेद अनुतोष अनुदत्त करने के प्रयोजन के लिए उपक्रम में नियोजित पूंजी की संगणना करने के विषय में अन्यायोचित विभेद के रूप में परिणत होता है और इसलिए वह संविधान के अनुच्छेद 14 का अतिक्रमण करता है। मेरे विचार में, डा० पाल की दलील में कोई सार नहीं है। यह सर्वथा संसद द्वारा विनिश्चित किया जाने वाला विषय है कि क्या प्रोत्साहन के रूप में दिए गए किसी अनुतोष को अनुज्ञात किया जाना चाहिए और यदि ऐसा है तो वह अनुतोष किस सीमा पर्यन्त होगा और किस रीति में दिया जाएगा। नवीन उद्योगों की प्रोन्नति करने के लिए अनुतोष अनुदत्त करने हेतु कोई उपबंध करना संसद् की ओर से कोई बाध्यता उस पर अधिरोपित नहीं करता है। विधानमण्डल अपने विवेकानुसार अनुतोष

अनुदत्त करने का विनिश्चय कर सकता है और वह समान रूप से यह विनिश्चय भी कर सकता है कि कोई अनुतोष अनुदत्त न किया जाए। यह निश्चित रूप से विधानमण्डल के लिए विनिश्चित किया जाना होगा कि क्या देश की औद्योगिक प्रगति की प्रोन्नति करने के लिए कोई प्रोत्साहन अपेक्षित है और यदि विधानमण्डल यह महसूस करता है कि देश में प्रचलित स्थिति के अंतर्गत ऐसे प्रोत्साहन का उपबंध किया जाना चाहिए तो यह पुन: विधानमण्डल का अधिकार होगा कि वह इस बात का विनिश्चय करे कि किस प्रकार का प्रोत्साहन प्रदान किया जाना चाहिए और वह किस रीति में किया जाना चाहिए एवं यह किस हद तक किया जाना चाहिए—इस बारे में समुचित विधान पारित करेगा। संसद् धारा 80-ञ के अधीन संपूर्ण अनुतोष को प्रत्याहृत करने के लिए वैध रूप से सक्षम हो सकती थी और वह उक्त धारा का निराकरण पूरे तौर पर कर सकती थी तथा संसद् यह समझती थी कि ऐसा प्रत्याहरण आवश्यक होगा। संसद् समान रूप से इस धारा के अधीन दिए जाने के लिए आशयित अनुतोष की परिमात्रा में वृद्धि अथवा कटौती करने के लिए सक्षम है। यह उपबंध करने के लिए कि धारा 80-ञ के अधीन आशयित अनुतोष केवल स्वामी की अपनी पूंजी के लिए ही अनुज्ञात किया जाएगा, न कि उधार ली गई पूंजी के लिए, इससे अनुच्छेद 14 का कोई अतिलंघन नहीं होता है। कोई भी व्यवसायी अथवा कारबार करने वाला व्यक्ति अधिकारवशात् यह दावा नहीं कर सकता कि प्रोत्साहन के रूप में अनुतोष के लिए उपबंध उसके द्वारा स्थापित किए जाने वाले नवीन उपक्रमों के लिए किया जाना चाहिए। संसद् ऐसे अनुतोष के लिए उपबंध एक नीति विशेष के अनुसरण में करती है और ऐसी नीति समय-समय पर प्रचलित स्थिति को ध्यान में रखते हुए समयानुसार परिवर्तित हो सकती है। संसद् विधिसम्मत रूप से यह महसूस कर सकती है कि किसी कारबारी व्यक्ति से उधार लिए जाने को प्रोत्साहन दिया जा सकता है और व्यक्तियों को यह प्रोत्साहन दिया जाना चाहिए कि वे नवीन उपक्रमों को स्थापित करने के लिए स्वयं अपना धन जुटाएं तथा संसद् किसी नवीन औद्योगिक उपक्रम के स्थापित किए जाने में उधार ली गई पूंजी को अपवर्जित करके स्वामी की नियोजित पूंजी को प्रोत्साहन देने के लिए समुचित अनुतोष के लिए उपबंध कर सकती है। क्या ऐसा करना प्रज्ञापूर्ण है, यह आवश्यक रूप से संसद् द्वारा अपने आप विवेकपूर्ण रीति से विनिश्चित किया जाने वाला मामला है। न्यायालय का यह कर्तव्य नहीं है कि वह नीति के विरचित किए जाने में संसद् की बुद्धिमत्ता पर निर्णय करने के संबंध में पीठासीन हो, किसी नीति के अनुसरण में उधार ली गई पूंजी के अपवर्जित किए जाने के लिए स्वयं अपनी

1985(1) eILR(PAT) SC 1

पूंजी को अनुतोष अनुदत्त करने के विषय में विभेद के बारे में यह नहीं कहा जा सकता कि वह अनुच्छेद 14 का उल्लंघन करता है क्योंकि यद्यपि यह दोनों पूंजी संबंधी वर्ग उपक्रम की कुल पूंजी का भाग गठित करते हैं, वे सुभिन्न हैं और भिन्न-भिन्न आधार पर स्थित हैं। नवीन औद्योगिक उपक्रमों को स्थापित करते समय स्वयं अपनी पूंजी के विनिधान को प्रोत्साहित करने के लिए पूंजी के इन दोनों वर्गों के बीच वर्गीकरण के बारे में यह अभिनिर्धारित नहीं किया जा सकता कि वह युक्तियुक्त तथा न्यायोचित है। डा० पाल की यह दलील कि धारा 80-ञ के अधीन अनुतोष के उपभोग में उधार ली गई पूंजी तथा स्वामी की अपनी पूंजी के बीच विभेद संबंधी संशोधन अनुच्छेद 14 का अतिलंघन करता है और इसलिए उसे निश्चित रूप से रद्द कर दिया जाना चाहिए। अत्यंत समुचित रूप से इस संशोधन की विधिमान्यता को आक्षेपकृत करते समय जहां तक कि ये भूतलक्षी प्रभाव से प्रवर्तित होते हैं, संविधान के अनुच्छेद 19 के उल्लंघन की बाबत कोई व्यथा प्रस्तुत नहीं की गई है।

66. अब मैं 1-4-1972 से लेकर भूतलक्षी प्रभाव से इस संशोधन की विधिमान्यता के प्रश्न पर आता हूं।

67. निर्धारितियों की ओर से विद्वान् काउन्सेल द्वारा यह दलील दी गई है कि इस उपबंध का भूतलक्षी प्रवर्तन अयुक्तियुक्त, मनमाना और संविधान के अनुच्छेद 14 और 19 का उल्लंघन करने वाला है। यह मुख्य दलील कि वर्तमान संशोधन से पूर्व कानून द्वारा अनुदत्त अनुतोष का प्रत्याहरण, जिसका उपभोग निर्धारिती द्वारा पिछले कई वर्षों से किया जाता रहा है और जिसके द्वारा निर्धारिती पर अनुचित, गुणरहित तथा समेकित भारी वित्तीय उत्तरदायित्व अधिरोपित किया गया है, युक्तियुक्त नहीं समझा जा सकता है; और समेकित उत्तरदायित्व का ऐसा अधिरोपण गंभीर रूप से उपक्रमों की वित्तीय स्थिरता को प्रभावित करेगा और इसके अतिरिक्त विभिन्न अन्य कठिनाइयां उत्पन्न करेगा जिन पर काबू पाना निर्धारितियों के लिए असंभवप्राय: हो जाएगा। यह दलील दी गई है कि वर्तमान संशोधन कानूनी उपबंध में किसी त्रुटि के कारण कानून के किसी उपबंध के अधिकारातीत घोषित किए जाने के परिणामस्वरूप आवश्यक नहीं बन गया है और ऐसे किसी दायित्व का कोई प्रश्न नहीं है जो सरकार पर इस संबंध में अधिरोपित किया जाए कि वह किसी ऐसे कानूनी उपबंध के आधार पर जो किसी उद्ग्रहण को अविधिमान्य तथा असांविधानिक घोषित करता है, निर्धारितियों से कर के रूप में संगृहीत किसी विशाल धनराशि का प्रतिसंदाय

करे। यह दलील दी गई है कि उधार ली गई पूंजी को अनुतोष अनुदत्त करने वाले उस कानून (स्टेट्यूट) के असंदिग्ध उपबंध जिसे नकारात्मक निर्धारित करने की कोशिश की गई थी, और जिसका प्रत्याख्यान एक ऐसा अविधिमान्य नियम द्वारा किया गया था, जो अभिखंडित किया जा चुका है, निर्धारिती विधिसम्मत रूप से अनुतोष के हकदार हैं और उन्होंने सही तौर पर और न्यायोचित रूप से यथा-स्थित विधि के आधार पर अपने कार्यकलाप का प्रबंध किया है। किसी अविधिमान्य नियम का अस्तित्व तथा विभिन्न उच्च न्यायालयों के निर्णय के विरुद्ध इस न्यायालय में की गई अपीलों का लम्बित रहना, जिनके द्वारा नियम को अविधिमान्य घोषित किया गया है, सुसंगत तथ्यों के रूप में नहीं समझे जा सकते, विशेष रूप से जबकि कानूनी उपबंध स्पष्ट हो, जिससे कि उस निर्धारिती को, जिसे अपने कार्यकलाप का प्रबंध करते समय अपने प्रसामान्य व्यापारिक कार्यकलाप को कार्यान्वित करना होता है, मार्गदर्शन प्रदान किया जा सके। दलील यह दी गई है कि इस लम्बे अर्से के व्यपगत होने के पश्चात् निर्धारितियों द्वारा विधिपूर्वक रूप से अनुदत्त और समुचित रूप से उपयुक्त अनुतोष का प्रत्याहरण जबकि राजकोश को कोई गंभीर प्रतिकूल प्रभाव कारित न किया गया हो अथवा उसके कारित किए जाने की अधिसंभाव्यता न हो और दूसरी ओर निर्धारिती के लिए अन्य कठिनाइयों तथा समस्याओं के उत्पन्न किए जाने सहित भारी अनपेक्षित वित्तीय भार उद्भूत होता हो तो यह नहीं कहा जा सकता कि वह लोक हित में है और निश्चित रूप से उसे संविधान के अनुच्छेद 14 और 19 की दृष्टि से अयुक्तियुक्त, मनमाना और अतिक्रामक अभिनिर्धारित किया जाएगा।

68. विद्वान् महा-अटर्नी ने यह दलील दी है कि उक्त उपबंध का भूतलक्षी प्रवर्तन ऐसा है कि इसमें कोई त्रुटि नहीं है और यह न तो मनमाना और न ही अयुक्तियुक्त है और न ही संविधान के अनुच्छेद 14 और 19 का अतिक्रमणकारी है। उन्होंने यह दलील दी है कि किंचित अधिकरणों तथा विभिन्न उच्च न्यायालयों द्वारा नियम 19-क पर विचार किए जाने से पूर्व, उक्त नियम अनुतोष की संगणना के विषय में उधार ली गई पूंजी को अपवर्जित कर दिया था और वर्ष का प्रथम दिवस अनुतोष की संगणना के लिए सुसंगत तारीख के रूप में नियत किया जाना अनेक वर्षों से प्रवृत्त बना रहा है। उनकी दलील यह है कि जब उक्त नियम अभिखंडित कर दिया गया था, तो विनिश्चयों की विधिमान्यता पर आक्षेप किया गया और वह नियम इस न्यायालय में अपील में लम्बित था; और अपील उस समय लम्बित थी जबकि 1980 में वर्तमान संशोधन अधिनियमित किया गया। विद्वान् महा-अटर्नी ने यह दलील दी है कि चूंकि नियम 19-क पूंजी उधार लेने को

अपवर्जित करता है, और अनुतोष की संगणना के लिए तारीख के रूप में वर्ष का प्रथम दिवस नियत किया जाना अनेक वर्षों से प्रवृत्त बना रहा है और चूंकि नियम को अभिखंडित करने वाला विनिश्चय अब अपील में लम्बित है, अतः निर्धारितियों के लिए उक्त नियम के अविधिमान्य होने के आधार पर उनके कार्यकलाप का प्रबंध करने में न्यायोचित नहीं था और कारबार के प्रज्ञापूर्ण व्यक्तियों के रूप में उनको चाहिए था कि वे अपने कार्यकलाप का प्रबंध इस रूप में करते कि उसके अन्तर्गत प्रत्येक आकस्मिकता आ जाती और विशेष रूप से यह आकस्मिकता जो कि इस न्यायालय द्वारा नियम की विधिमान्यता को कायम रखने के रूप में है। विद्वान् महा-अटर्नी ने यह दलील दी है कि संशोधन लम्बित अपीलों में इस न्यायालय के विनिश्चय से पूर्व अन्तःस्थापित किया गया है चूंकि संसद् सभी संबद्ध व्यक्तियों के हित में इस स्थिति को स्पष्ट कर देना चाहती थी और विशेष रूप से निर्धारितियों के हित में जिससे कि वे इस बारे में समर्थ हो सकें कि ऐसे उपक्रम जो धारा 80 ञ के अधीन अनुतोष के लिए अर्हित थे, वे उस लाभ का उपभोग कर सकें जो कि इस धारा द्वारा प्रदत्त किए जाने के लिए आशयित है। विद्वान् महा अटर्नी की यह दलील है कि किसी ऐसे विधिमान्य नियम के अभाव में जिसके द्वारा अनुतोष की संगणना की उस रीति को विहित किया जाता है जिसके लिए कि निर्धारिती धारा 80-ञ के अधीन हकदार हो सकता है, फायदे की संगणना नहीं की जा सकती और इसलिए धारा 80-ञ के अधीन अनुध्यात किसी भी फायदे के बारे में यह हो सकता है कि वह निर्धारितियों को सर्वथा उपलभ्य न हो। उन्होंने यह दलील दी है कि यदि नियम को इन अपीलों में इस न्यायालय द्वारा विधिमान्य अभिनिर्धारित किया जाता है तो निर्धारिती की यह दलील कि निर्धारिती ने अपने कार्यकलाप का प्रबंध नियम के अविधिमान्य होने के आधार पर किया है, किसी रीति में लाभप्रद नहीं होगा; और उन्होंने आगे यह दलील दी है कि यदि अविधिमान्यता इन अपीलों में इस न्यायालय द्वारा कायम रखी जाती है तो निर्धारिती किसी ऐसे विधिमान्य नियम के अभाव में जो अनुतोष की संगणना की रीति को विहित करता हो, इस धारा के अधीन किसी अनुतोष के फायदे का हकदार नहीं होगा। उनकी यह दलील है कि इन परिस्थितियों में संसद् इस बात पर ध्यान देने के उद्देश्य से कि ऐसे निर्धारिती को जो कि धारा 80-ञ के अधीन किसी अनुतोष का हकदार है, ऐसे अनुतोष की संगणना की रीति विहित करने वाले समुचित नियम के उपबंध के अभाववश इन कई वर्षों में ऐसे अनुतोष से प्रत्याख्यान नहीं किया जा सकता और इससे स्वयं धारा को ही स्वयं निर्धारितियों के हित में 1972

से लेकर भूतलक्षी प्रभाव से संशोधित कर दिया गया है। महा-अटर्नी की यह दलील है कि चूंकि भूतलक्षी प्रभाव से किया गया संशोधन आवश्यक रूप से निर्धारितियों के हित में इस हेतु किया गया है कि उन्हें इस बारे में समर्थ बनाया जा सके कि वे धारा 80-ञ के अधीन दिए जाने के लिए आशयित अनुतोष का लाभ उठा सकें, अतः संशोधन के भूतलक्षी रूप से किए जाने वाले प्रभाव के बारे में यह नहीं कहा जा सकता कि वह अयुक्तियुक्त अथवा मनमाना है और भूतलक्षी संशोधन संविधान के अनुच्छेद 14 अथवा 19 का अतिक्रमण ऐसी रीति में ही नहीं करता है जिसमें कि भूतलक्षी प्रभाव किंचित् निर्धारितियों पर कठोर रीति से लागू होता हो।

69. पक्षकारों की ओर से पेश की गई दलीलों पर विचार करने से पूर्व मैं इस प्रक्रम पर इस पहलू पर न्यायालय से किंचित् विनिश्चयों को उद्धृत करते हुए उनके प्रति निर्देश करूंगा।

70. **एपारी चिन्ना कृष्ण मूर्ति, प्रोप्राइटर एपारी चिन्ना मूर्ति एण्ड सन्स, बरहामपुर, उड़ीसा** बनाम **उड़ीसा राज्य**[1] वाले मामले में पृष्ठ 191 पर निम्नलिखित मत व्यक्त किया गया था—

> "श्री शास्त्री ने यह भी दलील दी है कि किसी आक्षेपकृत धारा का भूतलक्षी प्रवर्तन असांविधानिक कहकर अभिखंडित कर दिया जाना चाहिए क्योंकि वह अनुच्छेद 19(1)(छ) के अधीन पिटीशनरों के मूल अधिकार पर अयुक्तियुक्त निर्बन्धन अधिरोपित करता है। यह सही है कि क्या भूतलक्षी प्रभाव से किसी अधिनियम को पारित करने संबंधी विधायी शक्ति का प्रयोग युक्तियुक्त रूप से किया गया है अथवा नहीं, इस विषय में पूछताछ करना कि भूतलक्षी प्रभाव से प्रवर्तन कैसे लागू होता है, सुसंगत है। किन्तु इस दलील को स्वीकार करना कठिन होगा कि चूंकि भूतलक्षी प्रभाव से प्रवर्तन के बारे में यह हो सकता है वह कुछ मामलों में कठोरतापूर्वक लागू हो, इसलिए स्वयं विधायन अविधिमान्य है। इसके अतिरिक्त, प्रस्तुत मामले में भूतलक्षी प्रभाव से प्रवर्तन अत्यन्त दीर्घ कालावधि पर्यन्त भी विस्तृत नहीं होता है। आनुषंगिक रूप से, अभिलेख से यह स्पष्ट नहीं है कि पिटीशनरों ने अपने ग्राहकों से उस समय विक्रय-कर वसूल नहीं किया था जबकि उन्होंने उन्हें स्वर्ण-आभूषण बेचे थे।"

1 [1964] 7 एस० सी० आर० 185.

1985(1) eILR(PAT) SC 1

71. राय राम कृष्ण और अन्य बनाम बिहार राज्य[1] वाले मामले में इस न्यायालय ने पृष्ठ 914-917 पर निम्नलिखित मत व्यक्त किया था—

"श्री सीतलवाड़ ने यह दलील दी है कि चूंकि इस बारे में कोई विवाद नहीं किया गया है कि किसी कराधान कानून (टैक्सिंग स्टेट्यूट) का भूतलक्षी प्रवर्तन उसकी युक्तियुक्तता का अवधारण करने में विचार किए जाने संबंधी सुसंगत तथ्य है, यह सुझाव देना अनुचित नहीं होगा कि यदि भूतलक्षी प्रवर्तन के अन्तर्गत इतना लम्बा अर्सा समाविष्ट हो जाता है, जैसा कि 10 वर्ष की कालावधि, तो उसके बारे में यह अभिनिर्धारित किया जाना चाहिए कि वह एक ऐसा निर्बन्धन अधिरोपित करता है जो कि अयुक्तियुक्त है और इस नाते उसके बारे में यह आवश्यक है कि उसे असांविधानिक कहकर अभिखंडित कर दिया जाए। इस अभिवाक् के समर्थन में श्री सीतलवाड़ ने सदरलैंड द्वारा किए गए संप्रेक्षणों के प्रति निर्देश किया। सदरलैण्ड ने यह कहा है कि 'कर कानून' (टैक्स स्टेट्यूट) ऐसी दशा में भूतलक्षी प्रभाव रखने वाला हो सकता है जिसमें कि विधानमण्डल स्पष्टतः ऐसा आशय रखता है। यदि किसी विधि का भूतलक्षी लक्षण मनमाना तथा भार डालने वाला हो तो उस कानून को कायम नहीं रखा जाएगा। प्रत्येक भूतलक्षी प्रभाव वाले कर संबंधी कानून की युक्तियुक्तता प्रत्येक मामले की परिस्थितियों पर निर्भर करेगी। कोई ऐसा कानून जो कि भूतलक्षी प्रभाव से किसी संशोधन करने वाले आय करों के अपनाए जाने के बीच और आय-कर अधिनियम के पारित किए जाने के बीच उपार्जित आय पर कर के अधिरोपित किए जाने को वैध बनाता है, अयुक्तियुक्त नहीं है। इसी प्रकार कोई ऐसा आय-कर जो उसके पारित किए जाने वाले वर्ष के पश्चात् भूतलक्षी प्रभाव नहीं रखता है, वह स्पष्टतः विधिमान्य है। भूतलक्षी प्रभाविता की लम्बी से लम्बी कालावधि जो अब तक कायम रह पाई है, तीन वर्ष है। सामान्य रूप से, आय-कर विधिमान्य होते हैं, भले ही वे पूर्वव्यापी प्रतिक्रिया धारण करते हों किन्तु यदि वे पूर्ववर्ती रूप से प्रभावशील होते हैं किन्तु साथ ही साथ हाल ही के संव्यवहार हैं। इन संप्रेक्षणों को आधार बनाते हुए, श्री सीतलवाड़ ने यह दलील दी है कि चूंकि अधिनियम के भूतलक्षी प्रभाव द्वारा अन्तर्विष्ट कालावधि 1 अप्रैल, 1950 और 25 सितम्बर, 1961 के बीच की

[1] [1964] 1 एस० सी० आर० 897.

1985(1) eILR(PAT) SC 1

कालावधि है, तो यह अभिनिर्धारित किया जाना चाहिए कि ऐसे भूतलक्षी प्रभाव द्वारा अधिरोपित निर्बन्धन अयुक्तियुक्त है और इसलिए उनके भूतलक्षी प्रभाव के संबंध में उन्हें अभिखंडित कर दिया जाना चाहिए।

हमारे विचार में ऐसी यंत्रवत् कसौटी किसी अधिनियम के भूतलक्षी प्रवर्तन की विधिमान्यता का अवधारण करने के लिए लागू नहीं की जा सकती। यह बात विचार में लाई जा सकती है कि ऐसे मामले उद्भूत हो सकते हैं जिनमें कि किसी कराधान अथवा अन्य कानून के भूतलक्षी प्रवर्तन द्वारा अयुक्तियुक्तता का तत्व अन्तर्विष्ट हो जाए अर्थात् उसके द्वारा अधिरोपित निर्बन्धन ऐसे हों कि उन पर गंभीर रूप से आक्षेप किए जाने की स्वतंत्रता हो जैसे कि उन्हें असांविधानिक करार दिया जा सके, किन्तु भूतलक्षी प्रवर्तन द्वारा अन्तर्विष्ट समय की अवधि की कसौटी अपने आपमें आवश्यक रूप से अभिनिश्चायक कसौटी नहीं हो सकती। हो सकता है कि कोई ऐसा कानून विद्यमान हो जिसके भूतलक्षी प्रवर्तन द्वारा सापेक्ष रूप से संक्षिप्त कालावधि अन्तर्विष्ट होती हो किन्तु तथापि यह संभव है कि उसके द्वारा अधिरोपित निर्बन्धन ऐसी प्रकृति का निर्बन्धन हो कि उससे भूतलक्षी प्रभाव में गंभीर त्रुटि आ जाए। दूसरी ओर, हमें ऐसे मामले भी उपलब्ध हो सकते हैं जिनमें कि कानून के भूतलक्षी प्रवर्तन द्वारा अन्तर्विष्ट कालावधि, भले ही वह दीर्घ कालावधि हो, ऐसी किसी त्रुटि को अन्तर्विष्ट नहीं करेगी। यहां हम किसी विधिमान्यकरण अधिनियम के मामले को ले सकते हैं। यदि विधानमण्डल द्वारा पारित कोई कानून न्यायालय के समक्ष कार्यवाहियों में आक्षेपकृत किया जाता है और वह आक्षेप अन्ततः कायम रखा जाता है और कानून को अभिखंडित कर दिया जाता है तो यह अनधिसंभाव्य नहीं है कि न्यायालय कार्यवाहियों में पर्याप्त दीर्घ समय लग जाए और विधानमण्डल भली प्रकार से यह अभिनिश्चय कर सकता है कि वह उक्त कार्यवाहियों में अन्तिम विनिश्चय के लिए प्रतीक्षा करे, पूर्व इसके कि वह पूर्ववर्ती अधिनियम में अभिकथित त्रुटि का उपचार करने हेतु अपनी विधायी शक्ति का उपयोग करे। यदि मामले में, अन्तिम न्यायिक अधिनिर्णय के प्रख्यापित किए जाने के पश्चात् विधानमण्डल किसी विधिमान्य अधिनियम को पारित करता है तो इसमें सुचारू रूप से न्यायालय में न्यायिक कार्यवाहियों द्वारा पर्याप्त समय लग सकता है और फिर भी यह अभिनिर्धारित

करना अनुचित होगा कि क्योंकि भूतलक्षी प्रवर्तन दीर्घ कालावधि को अन्तर्विष्ट करता है, इसलिए उसके द्वारा अधिरोपित निर्बन्धन अयुक्तियुक्त है। यही कारण है कि हम यह समझते हैं कि भूतलक्षी प्रवर्तन द्वारा अन्तर्विष्ट समय की अवधि के बारे में अपने आपमें यह नहीं माना जा सकता कि वह विनिश्चायक कसौटी है।"

72. **जवाहर लाल** बनाम **राजस्थान राज्य और अन्य**[1] वाले मामले में इस न्यायालय में पृष्ठ 905 पर यह अभिनिर्धारित किया—

"हमने पहले ही यह कह दिया है कि विधियां बनाने की शक्ति में उन्हें भविष्यलक्षी एवं भूतलक्षी प्रभाव से विरचित करने की शक्ति अन्तर्वलित है और कर विधियां इस नियम का कोई अपवाद नहीं हैं। इसलिए यह दलील देना व्यर्थ होगा कि मात्र इसलिए कि किसी कर कानून से यह तात्पर्यित है कि वह भूतलक्षी प्रभाव से प्रवर्तित होगा, भूतलक्षी प्रभाव से प्रवर्तन स्वतः अनुच्छेद 19(1)(च) या (छ) के अधीन कर से अधिरोपित नागरिक के मूल अधिकार का उल्लंघन अन्तर्वलित करता है। यह सही है कि विचार्य रूप से ऐसे मामले देखने में आ सकते हैं जिनमें कि न्यायालय को किसी ऐसे प्रश्न पर विचार करना पड़े कि क्या किसी कर कानून द्वारा विहित अतिशय भूतलक्षी प्रवर्तन नागरिकों के मूल अधिकार के उल्लंघन के अन्तर्गत आता है; और ऐसे प्रश्न पर विचार करते समय न्यायालय के लिए यह आवश्यक हो सकता है कि वह कराधान से संबंधित सभी सुसंगत तथा परिवेशी तथ्यों और परिस्थितियों पर विचार करे।"

73. **नगर भूमि कर सहायक आयुक्त, मद्रास और अन्य** बनाम **बकिंघम एण्ड कर्नाटक कंपनी लिमिटेड और अन्य**[2] वाले मामले में पृष्ठ 287 पर यह मत व्यक्त किया गया था—

"पिटीशनरों की ओर से कहा गया है कि 1 जुलाई, 1963 से विधि का भूतलक्षी प्रवर्तन उसे अयुक्तियुक्त बना देगा। पिटीशनरों की इस दलील को हम सही नहीं मान सकते हैं। सामान्य प्रस्थापना के रूप में यह कहना सही नहीं है कि भूतलक्षी प्रभाव से कर का अधिरोपण विधि को स्वतः असांविधानिक बना देता है। कर लगाने वाले कानून की जांच युक्तियुक्तता की परख के अनुसार करने में

[1] [1966] 1 एस० सी० आर० 890.

[2] [1970] 2 उम० नि० प० 141=[1970] 1 एस० सी० आर० 268.

यह बात कि कर भूतलक्षी प्रभाव के साथ प्रवृत्त किया जा रहा है, वास्तव में सुसंगत बात है किन्तु यह अपने आपमें निश्चायक नहीं है।"

74. **मैसर्स कृष्णमूर्ति एण्ड कम्पनी और अन्य बनाम मद्रास राज्य और एक अन्य**[1] वाले मामले में इस न्यायालय ने पृष्ठ 61 पर निम्नलिखित मत व्यक्त किया था—

"ऐसी अधिनियमिति का उद्देश्य शब्दावली की किसी त्रुटि या किसी अन्य प्रकार की खामी को दूर करना और सुधारना और साथ ही कर-वसूली सहित अन्य कार्यवाहियों को विधिमान्य बनाना है, जो पूर्ववर्ती अधिनियमिति के अनुसरण में की गई थीं, और जो अधिनियमिति न्यायालय द्वारा किसी खामी के कारण दूषित ठहराई गई है, ऐसा संशोधन और विधिमान्यकरण अधिनियम अपने स्वरूप के कारण ही भूतलक्षी रूप से प्रवृत्त होता है। इसका ध्येय उस उद्देश्य को पूरा करना और क्रियान्वित करना है जिसके लिए पूर्ववर्ती मूल अधिनियम अधिनियमित किया गया था। 'छोटे-मोटे सुधार' करने के लिए ऐसा संशोधन और विधिमान्यकरण अधिनियम विधि निर्माण का एक अनुज्ञेय तरीका है और वित्तीय अधिनियमितियों में इसका सहारा अक्सर लिया जाता है।"

75. **हीरा लाल रतन लाल और अन्य बनाम आन्ध्र प्रदेश राज्य और एक अन्य**[2] वाले मामले में इस न्यायालय द्वारा समरूप संप्रेक्षण पृष्ठ 511 पर किए गए थे—

"यह दर्शित करने के लिए तनिक प्रयत्न किया गया था कि अधिनियम के अधीन भूतलक्षी प्रभाव से किया गया उद्ग्रहण अनुच्छेद 19(1)(च) और (छ) का अतिक्रमण है। जैसा कि पहले देखा गया है, अधिनियम का संशोधन इस कारण आवश्यक हो गया था कि विधानमण्डल स्पष्ट रूप से प्रमुख अधिनियम में धुली अथवा टुकड़े की गई दालों को साबुत अथवा न धुली हुई दालों से पृथक् करने संबंधी अपने आशय को दर्शित करने में असफल रहा था। इसके अतिरिक्त संशोधन के लिए यह आवश्यक हो गया था क्योंकि अन्यथा राज्य के पास कोई भारी धनराशि की निधि नहीं होगी।"

---

[1] [1973] 1 उम० नि० प० 17=[1973] 2 एस० सी० आर० 54.

[2] [1973] 1 नि० सा० 33=[1973] 2 एस० सी० आर० 502.

76. गुजरात राज्य बनाम रतन लाल केशव लाल सोनी[1] वाले मामले में पृष्ठ 62 पर इस न्यायालय द्वारा यह मत व्यक्त किया गया था—

> "निस्सन्देह, विधानमण्डल विद्यमान विधियों के अधीन अर्जित किसी निहित अधिकार को ले लेने के लिए या उसे कम करने के लिए भूतलक्षी प्रभाव देने के लिए विधान विरचित करने के लिए सक्षम है किन्तु चूंकि विधियां लिखित संविधान के अधीन विरचित की गई हैं और संविधान के लागू करने या लागू न करने के लिए पुष्टि करना है। इसलिए विधियां न तो भविष्यलक्षी और न ही भूतलक्षी रूप में विरचित की जा सकती हैं जिससे कि मूल अधिकारों का उल्लंघन हो। उस विधि द्वारा आज पक्षकारों के प्रोद्भूत या अर्जित अधिकारों पर ध्यान देते हुए आज संविधान की अपेक्षाओं को पूरा करना आवश्यक है। विधि में यह नहीं कहा जा सकता कि बीस वर्ष पहले पक्षकारों को अधिकार नहीं थे। इसलिए संविधान की अपेक्षाएं तब पूरी होंगी यदि विधि बीस वर्ष पहले की है। हमारा संबंध आज के अधिकारों से है न कि भविष्य के अधिकारों से। विधानमंडल बीस वर्ष पहले की स्थिति के संदर्भ में आज विधान विरचित नहीं कर सकता और बीस वर्ष के दौरान प्रोद्भूत घटनाक्रम और असंवैधानिक अधिकारों से इनकार नहीं कर सकता। यह बात अवश्य ही इतिवृत्त की दृष्टि से मनमानी, अयुक्तियुक्त और खण्डनकारी होगी।"

भूतलक्षी प्रभाव से किसी कानूनी उपबंध को संशोधित करने संबंधी संसद् की शक्ति तथा सक्षमता के बारे में कोई सन्देह नहीं किया जा सकता। किन्तु विधिमान्य समझे जाने के लिए कोई भी भूतलक्षी संशोधन निश्चित रूप से युक्तियुक्त होना चाहिए, न कि मनमाना और वह आवश्यक रूप से संविधान के अधीन गारंटीकृत मूल अधिकारों में से किसी अधिकार का अतिक्रमण करने वाला नहीं होना चाहिए। यह तथ्य मात्र कि कोई कानूनी उपबंध भूतलक्षी प्रभाव से संशोधित कर दिया गया है, अपने आप में संशोधन को अयुक्तियुक्त नहीं बना देता है। भूतलक्षी प्रभाव से ऐसे किसी संशोधन की अयुक्तियुक्तता अथवा मनमानेपन संबंधी निर्णय उन तथ्यों और परिस्थितियों के प्रकाश में गुणागुण के आधार पर किया जाना चाहिए जिनके अधीन ऐसा संशोधन किया गया है। इस प्रश्न पर विचार करने हेतु कि क्या भूतलक्षी प्रवर्तन से किसी उपबंध को संशोधन करने संबंधी विधायी शक्ति का प्रयोग युक्तियुक्त रूप से किया गया है अथवा नहीं, यह सुसंगत हो जाता है कि इस

[1] [1983] 2 उम० नि० प० 1186=(1983) 2 एस० सी० सी० 33.

बात की जांच की जाए कि संशोधन का भूतलक्षी प्रभाव किस रूप में प्रवर्तित होता है।

77. प्रशासन के व्यापक हित में तथा सार्वजनिक हित की अभिवृद्धि हेतु और देश के कल्याण के लिए संविधान द्वारा संसद् को शक्ति प्रदत्त की गई है जिससे कि वह स्रोतों को जुटा सके और कर का उद्ग्रहण कर सके। विभिन्न तत्वों के धन संबंधी समंजन की जटिलता को ध्यान में रखते हुए संसद् निश्चित रूप से धन संबंधी विधान के मामले में अत्यन्त व्यापक विवेक धारण करती है। समुचित प्रशासन, रक्षा एवं सुरक्षा को बनाए रखने, शांति और समृद्धि की अभिवृद्धि करने के लिए एवं देश की सामाजिक-आर्थिक एवं संपूर्ण प्रगति के लिए विभिन्न व्यय करने के लिए सरकार के लिए यह आवश्यक है कि वह अपने पास स्रोत तथा पर्याप्त निधियां रखे। राजस्व को जुटाने के लिए और ऐसे व्ययों की पूर्ति के लिए समुचित रूप से संगृहीत की जाने वाली निधियों के प्रत्युद्धरण के लिए निश्चित रूप से समुचित उपबंध करने होंगे। समुचित विधान जिनके अन्तर्गत विभिन्न धन संबंधी विधियां आती हैं, इस प्रयोजनार्थ अधिनियमित किए जाते हैं। इसलिए संसद् द्वारा किसी कर के अधिरोपित किए जाने पर विचार लोक हित में किया जाना होता है। हो सकता है कि किसी उद्ग्रहण विशेष को अधिरोपित करने वाली किसी अधिनियमिति के किसी उपबंध पर न्यायालय में आक्षेप किया जाए और ऐसा आक्षेप सफलतापूर्वक संपन्न हो; और यह भी हो सकता है कि किसी कारणवश किसी उद्ग्रहण विशेष के बारे में यह अभिनिर्धारित किया जाए कि वह सांविधानिक दृष्टि से अविधिमान्य है। यदि कोई कर अधिरोपित करने वाले किसी कानून का कोई उपबंध-विशेष जो (कर) संगृहीत किया गया था अथवा संगृहीत किया जा रहा है, असांविधानिक कहकर अभिखंडित कर दिया जाता है, तो हो सकता है कि राज्य का वित्तीय प्रबंध अस्त-व्यस्त हो जाए और वह सरकार जिसने पहले ही कर को संगृहीत कर लिया हो और उसका उपयोग किया हो, उससे यह अपेक्षा की जाए कि वह इस प्रकार संगृहीत किए गए करों को प्रतिसंदत्त करे। यदि ऐसी स्थिति उद्भूत होती है तो हो सकता है कि राज्य की अर्थव्यवस्था असंतुलित हो जाए और विभिन्न वचनदानों तथा बाध्यताओं की पूर्ति के संबंध में कठिनाई उत्पन्न हो। ऐसी परिस्थितियों के अधीन, कोई विधिमान्यकरण अधिनियम पारित किया जा सकता है और वह प्रायः इस हेतु अधिनियमित किया जाता है कि ऐसी त्रुटि को दूर किया जा सके जिनके परिणामस्वरूप उद्ग्रहण को अधिरोपित करने संबंधी उपबंध को अविधिमान्य बना दिया गया है। ऐसी स्थितियों से निपटने के लिए विधिमान्यकरण अधिनियम निश्चित रूप से भूतलक्षी प्रवर्तन सहित

पारित किए जाने होते हैं जिससे कि राज्य का धन संबंधी प्रबंध और उसके वित्तीय वचनदान किसी भी रीति में संकटापन्न न हों और राज्य पहले से संगृहीत किए गए किसी कर को प्रतिसंदत्त करने के दायित्व से छुटकारा पा सके। कोई विधिमान्यकरण अधिनियम जो भूतलक्षी प्रवर्तन से किसी धन संबंधी उपबंध को विधिमान्य बनाता है, प्रायः उसके बारे में यह अभिनिर्धारित किया जाता है कि वह अयुक्तियुक्त अथवा मनमाना नहीं है। किसी विधिमान्यकरण अधिनियम की दशा में विधानमण्डल का आशय सामान्यतः उस धारा अथवा अधिनियम में पर्याप्त रूप से स्पष्ट कर दिया जाता है जिसे किसी कमी अथवा त्रुटि लेखे अविधिमान्य घोषित किया गया हो और इस त्रुटि को दूर करना संसद् की सक्षमता के अन्तर्गत है। यह संप्रेक्षण किया जा सकता है कि ऐसे विधिमान्यकरण अधिनियम वास्तव में भूतलक्षी प्रभाव से कोई नया कर अधिरोपित करने का प्रभाव नहीं रखते और वे केवल पहले से अधिरोपित उद्ग्रहण को वैध रूप प्रदान करते हैं। प्रभावी तथा सारवान् रूप से भूतलक्षी प्रवर्तन के आधार से पूर्ववर्ती वर्षों के लिए कोई नवीन कर अधिरोपित नहीं किया जाता और भूतलक्षी प्रभाव से प्रवर्तन केवल ऐसे उद्ग्रहण को विधिमान्य बनाता है जो अधिरोपित किया गया हो और संभवतः संगृहीत किया गया हो। वर्तमान संशोधन इस कारण आवश्यक नहीं हुआ है कि वह धारा 80-ञ के किसी भाग के अविधिमान्य घोषित किए जाने के परिणामस्वरूप किया जाना था। आक्षेपकृत संशोधन से पूर्व धारा 80-ञ में कोई कमी अथवा त्रुटि नहीं थी और जो धारा भली प्रकार से विधिमान्य थी वह स्पष्ट तथा असंदिग्ध भाषा में निर्धारिती को नियोजित पूंजी की बाबत चाहे वह निर्धारिती की अपनी पूंजी हो अथवा उधार ली गई पूंजी हो, किसी ऐसे उपक्रम में, जो धारा के अधीन अनुतोष के लिए अर्हित बनता था, अनुतोष अनुदत्त करती थी। किसी अविधिमान्य नियम को विरचित करके नियम बनाने वाले प्राधिकारी निर्धारिती को धारा द्वारा विधिपूर्वक तथा विधिमान्य रूप से अनुदत्त अनुतोष के फायदे से प्रत्याख्यान करने का प्रयत्न करता था। यह नियम कानून के स्पष्ट उपबंधों के प्रतिकूल था और अविधिमान्य नियम को ठीक ही अभिखंडित किया गया है। वर्तमान संशोधन द्वारा संसद् अविधिमान्य घोषित किए गए कानून के किसी उपबंध को विधिमान्य बनाने की ईप्सा इस कारण नहीं करती कि उसमें कोई कमी अथवा त्रुटि थी, क्योंकि वस्तुतः उसमें ऐसी कोई कमी या त्रुटि थी ही नहीं, बल्कि वह एक अन्तर्वलित नियम को विधिमान्य बनाने की ईप्सा करती है जिसके द्वारा यह प्रयत्न किया गया था कि निर्धारिती को उस फायदे से वंचित किया जाए जो कि संसद् द्वारा स्पष्टतः धारा द्वारा निर्धारिती को प्रदत्त किया गया था।

स्वयं धारा में अविधिमान्य घोषित किए गए नियम के उपबंधों को समाविष्ट करके वर्तमान संशोधन का प्रभाव भूतलक्षी प्रभाव से उस अनुतोष को प्रत्याहृत करना है जो कि पहले संसद् द्वारा अनुदत्त किया गया था जहां तक कि उस अनुतोष का विस्तार उपक्रम में नियोजित उधार ली गई पूंजी पर है और तद्द्वारा निर्धारिती पर कर संबंधी एक भार अधिरोपित करने की ईप्सा की जाती है जो कि इन अनेक वर्षों में विद्यमान था ही नहीं। नीति के स्वरूप में संसद् को इस बात की स्वतन्त्रता हो सकती है कि वह भूतलक्षी प्रभाव से किसी संशोधन द्वारा ऐसे किसी संशोधन के परिणामस्वरूप उधार ली गई पूंजी को अनुदत्त अनुतोष को प्रत्याहृत कर सके। भूतलक्षी प्रभाव से, किसी ऐसे निर्धारिती को जिसने कि ऐसे अनुतोष के लिए अर्हता प्राप्त की थी, और जो विधिपूर्वक रूप से ऐसे अनुतोष का फायदा उठाने का हकदार था, और जिसने वास्तव में बहुत से मामलों में इन कई वर्षों में इस फायदे का उपभोग किया है, धारा द्वारा असंदिग्ध रूप से अनुदत्त अनुतोष के फायदे को प्रत्याहृत करने के बारे में मेरी राय में किसी उचित तथा विधिमान्य आधार पर यह नहीं कहा जा सकता कि ऐसा सही है और उसे युक्तियुक्त करार नहीं दिया जा सकता। यदि किसी निर्धारिती को कोई धन संबंधी कानून अनुतोष अनुदत्त करता है और निर्धारिती उस अनुतोष का फायदा उठाता है क्योंकि निर्धारिती वैध रूप से कानून के अधीन उसके हकदार हैं तो किसी निर्धारिती द्वारा विधिमान्य रूप से तथा असंदिग्ध रूप से अनुदत्त तथा उपभुक्त किसी अनुतोष का प्रत्याहरण निश्चित रूप से समुचित आधारों के अभाव में अयुक्तियुक्त और मनमाना कहकर अभिनिर्धारित किया जाना चाहिए। वर्तमान संशोधन से पूर्व धारा 80-ञ के अधीन अनुदत्त अनुतोष न केवल सरकार की ओर से वचनदान था जिसका अवलम्ब लेते हुए हो सकता है कि निर्धारिती ने नवीन उपक्रम स्थापित किए हों बल्कि वह किसी ऐसे कानूनी अधिकार की प्रकृति का था जो किसी निर्धारिती को जो धारा के अधीन ऐसे अनुतोष के लिए अर्हताप्राप्त था, प्रदत्त करता था। किसी निर्धारिती को किसी विधिमान्य कानूनी उपबंध द्वारा अनुदत्त किसी अनुतोष का भूतलक्षी प्रभाव से प्रत्याहरण जो निर्धारिती को उसमें निहित अनुतोष के फायदे से वंचित करता है, ऐसे आधार पर स्थित है जो कि उस आधार से सर्वथा भिन्न है जिसके परिणामस्वरूप कोई ऐसा विधिमान्यकरण अधिनियम पारित किया जाना आवश्यक हो जाए जो असांविधानिक कहकर घोषित किए गए किसी कानूनी उपबंध को विधिमान्य बनाने की ईप्सा करता हो। जब संसद् कोई ऐसा संशोधन पारित करती है जो किसी ऐसे उपबंध को विधिमान्य बनाता है, जिसके बारे में हो सकता है कि वह किसी कमी अथवा त्रुटि के

कारण अविधिमान्य घोषित किया गया हो, संसद् अपने आशय को प्रवर्तित करने की ईप्सा करती है जो कि पहले से विद्यमान थी और तद्द्वारा वह संबद्ध त्रुटि अथवा कमी को दूर करती है। वस्तुतः संसद् के बारे में यह प्रतीत होता है कि वह ऐसी स्थिति का उपचार करती है जो कानूनी उपबंध के अविधिमान्य घोषित किए जाने के परिणामस्वरूप उत्पन्न हुई हो। जैसा कि मैंने पहले संप्रेक्षण किया है, यह लोक हित में किया जाता है जिससे कि धन संबंधी संरचना को समुचित रूप से विनियमित किया जा सके और सरकार को वसूल किए जाने के लिए प्रत्याशित राजस्व के समुचित संग्रहण द्वारा अपने बजट को कार्यान्वित करने के लिए राज्य को समर्थ बनाने के लिए संगृहीत करों का प्रतिसंदाय करके किसी भार से मुक्त किया जा सके। जब संसद् किसी धन संबंधी कानून में किसी निर्धारिती को कोई अनुतोष अनुदत्त करने की प्रस्थापना करती है तो संसद् के लिए यह आवश्यक हो जाता है कि वह यह उपधारणा करे कि वह लोक हित में ऐसा कर रही है। प्रस्तुत मामले में धारा 80-ञ नवीन उपक्रमों को स्थापित करने के लिए प्रोत्साहन प्रदत्त करके देश की औद्योगिक प्रगति की अभिवृद्धि करने के प्रयोजन के लिए अनुतोष अनुदत्त करती है। पुनः नीति के रूप में संसद् ऐसे अनुतोष या उसके किसी भाग को प्रत्याहृत कर सकती है अथवा उसकी प्रकृति, विस्तार और अनुतोष की किस्म को उपांतरित कर सकती है यदि संसद् अपने विवेक में यह ठीक समझती है कि ऐसी कोई कार्यवाही की जानी आवश्यक तथा उचित है और संसद् द्वारा किए गए किसी ऐसे कार्य के विषय में यह भी निश्चित रूप से मान लिया जाना चाहिए कि वह लोक हित में किया गया है। तथापि किसी निर्धारिती को कानून द्वारा समुचित रूप से अनुदत्त किसी अनुतोष के भूतलक्षी प्रभाव का प्रत्याहरण अथवा उपांतरण, जिसे उस निर्धारिती ने विधिपूर्वक रूप से उपभुक्त किया है अथवा वह उसका उपभोग करने का हकदार है, क्योंकि वह उसका ऐसा कानूनी अधिकार है जो कि उसमें निहित है और इस प्रकार निर्धारिती को उसमें निहित कानूनी अधिकार से वंचित किया जा सकता है, तो इसका प्रभाव उन वर्षों के लिए जिनकी बाबत ऐसा कोई उद्ग्रहण नहीं किया गया था, भूतलक्षी प्रभाव से उद्ग्रहण अधिरोपित करने का प्रभाव रखती है जब तक कि ऐसी प्रबल तथा असाधारण परिस्थिति विद्यमान न हो जो ऐसे प्रत्याहरण अथवा उपांतरण को न्यायोचित ठहराती हो और इस दृष्टिकोण से इसे युक्तियुक्त तथा लोक हित में माना जा सकता है। भूतलक्षी संशोधन की यह किस्म जो किसी प्रोद्भूत कानूनी अधिकार को विफल बनाने की ईप्सा करती है, उसके बारे में यह संभाव्य है कि वह किसी कानूनी उपबंध की पावनता को प्रभावित करेगी

और विभ्रमयुक्त स्थिति को उत्पन्न कर सकेगी। जिस एकमात्र परिस्थिति के बारे में यह प्रतीत होता है कि उसके परिणामस्वरूप वर्तमान भूतलक्षी संशोधन किया गया है, अविधिमान्य नियम का अस्तित्वशील होना है। किसी अविधिमान्य नियम को अस्तित्वशील होना जो किसी निर्धारिती को किसी फायदे का प्रत्याख्यान करने की ईप्सा करता है, जो विधिपूर्वक और समुचित रूप से निर्धारिती द्वारा कानून के स्पष्ट उपबंध के निबंधनानुसार उपभुक्त अथवा उपभुक्त होने वाले फायदे से जो, स्पष्टतः और असंदिग्ध रूप से विधानमण्डल द्वारा किसी निर्धारिती को अनुदत्त किया गया हो, अन्य न्यायोचित ठहराने वाली परिस्थितियों के अभाव में भूतलक्षी संशोधन अधिनियमित करने के लिए समुचित आधार गठित नहीं कर सकता है। 1980 में आक्षेपकृत संशोधन के किए जाने से पूर्व, धारा 80-ञ द्वारा अनुदत्त अनुतोष प्रवृत्त बना हुआ था और वह निर्धारिती को विधिसम्मत रूप से उपलभ्य था। स्वयं संसद् द्वारा कानून में किए गए स्पष्ट उपबंध को ध्यान में रखते हुए संसद् के लिए यह आवश्यक है कि यह उपधारणा की जाए कि उसे इस बात का ज्ञान था कि धारा 80-ञ के अधीन यथा-अनुध्यात अनुतोष निर्धारिती को उपलभ्य था और निर्धारिती उसका उपभोग कर रहे थे और उक्त अनुतोष के फायदे का उपभोग करने के हकदार थे। चाहे जो भी हो, संसद् द्वारा और उसके बारे में यह उपधारणा की जानी चाहिए कि उसने इस आधार पर राज्य के वित्तीय कार्यकलाप का उपबंध किया था कि धारा 80-ञ के अधीन किसी निर्धारिती को अनुज्ञात अनुतोष का उपभोग किया जा रहा था और निर्धारिती द्वारा उसका उपभोग किया जाएगा। कानून के स्पष्ट उपबंध को ध्यान में रखते हुए, जिसके बारे में यह अभिनिर्धारित किया जाना आवश्यक है कि वह संसद् के सही आशय को सुव्यक्त करता है, यह दलील देना व्यर्थ होगा कि संसद् यह आशय रख सकती थी कि इस प्रकार अनुदत्त किया गया अनुतोष ऐसे निर्धारितियों को उपलभ्य होगा जो कि कर की अधिक रकम का संदाय करने के दायित्वाधीन होंगे। जिन वर्षों के लिए अनुतोष प्रवृत बना हुआ था वे पहले ही बीत चुके थे। यह प्रतीत नहीं होता है कि निर्धारिती द्वारा उपभुक्त अनुतोष के परिणामस्वरूप इन सभी वर्षों के लिए राज्य की वित्तीय स्थिति किसी भी रीति से प्रभावित किए गए थे अथवा प्रभावित किए जा सकते थे। इन तथ्यों और परिस्थितियों से यह भी उपदर्शित होता है कि संगृहीत किए गए करों का प्रतिसंदाय करने के लिए राज्य पर अधिक भार पड़ेगा जिससे कि राज्य की अर्थव्यवस्था अस्त-व्यस्त हो जाएगी। ऐसा प्रतीत होता है कि अधिकतर मामलों में निर्धारिती सफल रहे हैं और उधार ली गई पूंजी की बाबत भी धारा 80-ञ

के अधीन अनुतोष अनुज्ञात किए जाने के पश्चात् उनका निर्धारण किया गया है।

78. दूसरी ओर यह सर्वथा स्पष्ट है कि यदि अनुदत्त अनुतोष 1972 से लेकर भूतलक्षी प्रभाव से प्रत्याहृत कर लिया जाता है तो ऐसे निर्धारिती, जिन्होंने उन सभी वर्षों में अनुतोष का उपभोग किया था, उन्हें अत्यंत गंभीर स्थिति का सामना करना पड़ेगा। भूतलक्षी प्रवर्तन सहित अनुतोष के प्रत्याहरण का प्रभाव यह होगा कि निर्धारिती पर उसकी किसी गलती के बिना ही भारी समेकित वित्तीय भार अधिरोपित किया जाएगा और इससे यह आबद्धकर हो जाता है कि निर्धारिती के लिए एक गंभीर वित्तीय समस्या उत्पन्न हो जाएगी। ऐसे भारी वित्तीय भार के अलावा जिसके बारे में यह अधिसंभाव्य है कि उससे उपक्रम की अर्थव्यवस्था अस्त-व्यस्त हो सकती है, निर्धारिती को अन्य गंभीर समस्याओं का सामना करना पड़ेगा। इस आधार पर कि अनुतोष विधिसम्मत और वैध रूप से निर्धारिती को उपलभ्य था, निर्धारिती ने अपने कार्यकलाप के बारे में कार्यवाही करना और उनका प्रबंध करना प्रारंभ किया। यदि अनुदत्त अनुतोष को अब भूतलक्षी प्रवर्तन से प्रत्याहृत करने के लिए अनुज्ञात कर दिया जाता है तो हो सकता है कि निर्धारिती अन्य कानूनों के उपबंधों के अतिक्रमण का दोषी पाया जाए और उसे दाण्डिक परिणाम भुगतने पड़ें। इस स्थिति के बारे में विद्वान् महा-अटर्नी द्वारा न तो विवाद किया जा सकता है और न किया ही गया है किन्तु उन्होंने विचित्र तथ्यों तथा परिस्थितियों को विचारगत करने के पश्चात् यह दलील दी कि इस बारे में दाण्डिक उपबंध लागू न किए जाएं। इस दलील से हम प्रभावित नहीं हुए हैं। चाहे जो भी हो, निर्धारिती को जोखिम उठाना पड़ेगा और यद्यपि उसकी कोई त्रुटि नहीं है, उसे अपने आपको ऐसे कानूनी उपबंधों के अतिक्रमण के परिणामों का सामना करने के लिए प्राधिकारियों की सहानुभूति पर निर्भर करना होगा जो कि यदि भूतलक्षी संशोधन अंतःस्थापित न किया गया होता, तो निर्धारिती द्वारा उसका उल्लंघन न किया गया होता।

79. मनमानेपन अथवा अयुक्तियुक्तता को स्थापित करने के लिए यह साबित करना आवश्यक नहीं है कि निर्धारिती का उपक्रम पूर्णतः पंगु बना दिया जाएगा और उसे भूतलक्षी प्रभाव से अनुतोष के प्रत्याहृत किए जाने के परिणामस्वरूप बंद करना पड़ेगा। निर्धारिती की ओर से किसी गलती के न किए जाने पर भी उसे कारित किए जाने वाले अत्यंत गंभीर प्रतिकूल प्रभाव की वास्तविक संभाव्यता के बारे में कोई संदेह नहीं हो सकता है। मेरी राय में, किसी न्यायोचित आधार तथा राजस्व के हित के प्रति किसी गंभीर

प्रतिकूल प्रभाव के अभाव में भूतलक्षी प्रभाव से अनुतोष के प्रत्याहृत किए जाने के द्वारा निर्धारिती पर अत्यंत गंभीर प्रतिकूल प्रभाव पड़ने की संभावना है जो कि भूतलक्षी संशोधन के संबंध में अयुक्तियुक्तता तथा मनमानापन स्थापित करती है। भूतलक्षी संशोधन के प्रवर्तन के बारे में यह आवश्यक है कि उसका निर्धारिती पर अत्यंत गंभीर प्रभाव पड़ेगा और इस विषय में कारबार के संबंध में युक्तियुक्त संभाव्यता है कि निर्धारिती पर विरोधी प्रभाव तथा गंभीर प्रतिकूल प्रभाव पड़ेगा। इसलिए भूतलक्षी प्रभाव से किया गया संशोधन भी संविधान के अनुच्छेद 19(1)(छ) का अतिक्रमणकारी है।

80. महा-अटर्नी की यह दलील कि संशोधन भूतलक्षी प्रभाव से निर्धारिती के हित में करना पड़ा था क्योंकि अन्यथा निर्धारिती उस अनुतोष के फायदे का हकदार नहीं हो सकता था जो कि इस धारा के अधीन उसे प्रदान किया जाना आशयित था क्योंकि मेरे विचार में अनुतोष की संगणना करने के लिए किसी विधिमान्य नियम का अभाव स्पष्टतः अमान्य है। मुझे इस बारे में कोई कारण दिखाई नहीं देता कि भला क्यों ऐसी दशा में अनुतोष की संगणना करने में कोई कठिनाई होनी चाहिए जिसमें कि नियम के अविधिमान्य भाग को अभिखण्डित कर दिया गया हो। यह उल्लेखनीय है कि नियम, जहां तक कि वह उधार ली गई पूंजी को अपवर्जित करता है और अनुतोष की संगणना के संबंध में वर्ष के प्रथम दिवस को नियत करता है, कई वर्ष पूर्व विभिन्न उच्च न्यायालयों द्वारा अभिखण्डित किया जा चुका था और निर्धारण प्राधिकारियों को उक्त अनुतोष की संगणना करने में तथा धारा 80-ञ के अधीन निर्धारिती को वैध रूप से उपलभ्य अनुतोष अनुदत्त करके निर्धारण की पूर्ति करने हेतु अग्रसर होने में किसी कठिनाई का सामना नहीं करना पड़ा है हालांकि नियम का अविधिमान्य भाग अभिखंडित कर दिए जाने के पश्चात् पूर्वोक्त कार्यवाही की गई थी। यह भी उल्लेखनीय है कि संसद् ने यह भी आवश्यक नहीं समझा था कि उच्च न्यायालयों के विनिश्चयों के बावजूद इस संशोधन को पहले ही अन्तःस्थापित कर दिया जाता, हालांकि संसद् ने इस धारा में अन्य संशोधन अन्तःस्थापित किए थे।

81. इस निर्णय को समाप्त करने से पूर्व मैं इस बात पर जोर देना चाहता हूं कि किसी धन संबंधी कानून द्वारा अनुदत्त अनुतोष अथवा किसी वित्तीय फायदे के संशोधन द्वारा भूतलक्षी प्रभाव से प्रत्याहरण के बारे में साधारणतः यह अभिनिर्धारित किया जाना चाहिए कि वह अयुक्तियुक्त तथा मनमाना है। ऐसा प्रत्याहरण लाभप्रद कानूनी उपबंध का उपहास करता है और उससे गड़बड़ी तथा विभ्रम उत्पन्न होते हैं। प्रभावतः ऐसे प्रत्याहरण के परिणामस्वरूप गत वर्षों के लिए भावी तारीख को उद्ग्रहण अधिरोपित

1985(1) eILR(PAT) SC 1

करना होता है जिनके लिए कि सुसंगत वर्षों में ऐसा कोई उद्ग्रहण नहीं किया गया था। कई वर्षों पर्यन्त भूतलक्षी प्रभाव से किसी नवीन कर का अधिरोपित किया जाना जिनके लिए ऐसा कोई उद्ग्रहण किया गया था, निश्चित रूप से प्रत्येक ऐसे निर्धारिती पर सम्यक् कठोर रीति से प्रवर्तित होता है जो कि (निर्धारिती) यथा-विद्यमान विधि के आधार पर अपने वित्तीय कार्यकलाप का प्रबंध करने का हकदार है और प्रसामान्य रूप से वह ऐसा प्रबंध करता है। ऐसा भूतलक्षी कराधान निर्धारिती की ओर से की गई किसी गलती के अभाव में ही उस पर अनुचित तथा अनपेक्षित समेकित भार अधिरोपित करता है और निर्धारिती को किसी उचित कारण के बिना ही अनावश्यक रूप से अत्यन्त गंभीर वित्तीय तथा अन्य समस्याओं का सामना करना पड़ता है। उन वर्षों के लिए जिनमें कि ऐसा कोई कर नहीं लगाया गया था, भूतलक्षी प्रभाव से कर के अधिरोपित किए जाने पर भी उसके बारे में यह नहीं समझा जा सकता कि वह राजस्व के दृष्टिकोण से न्यायोचित तथा युक्तियुक्त है। जिन वर्षों के लिए उद्ग्रहण भूतलक्षी प्रभाव से अधिरोपित किया जाना ईप्सित है, वे पहले ही बीत चुके थे और उन वर्षों के लिए किसी नवीन कर के अधिरोपित किए जाने के लिए कोई सही न्यायौचित्य नहीं हो सकता है। ऐसे भूतलक्षी कराधान के विषय में यह अधिसंभाव्य है कि वह स्थिर स्थिति को विक्षुब्ध तथा अव्यवस्थित बना देता है और इस कारण कि उन वर्षों के लिए जिनके लिए कि भूतलक्षी प्रभाव से उद्ग्रहण का ऐसा अधिरोपण किया गया था, उन वर्षों के लिए जिनके लिए निर्धारण पहले से पूर्ण तथा संपन्न हो चुके थे, अस्त-व्यस्त हो जाएंगे। यदि राज्य को अधिक निधियों की आवश्यकता है तो राज्य भूतलक्षी प्रभाव से किसी कर को उद्गृहीत करने की ईप्सा करने की बजाय सदैव किसी अधिक रकम को जुटाने के लिए समुचित कदम उठा सकता है, जिस रकम की अपेक्षा उच्चतर करों के अधिरोपित किए जाने से अथवा अन्य समुचित पद्धतियों से की जा सकती है। मैंने पहले ही यह मत व्यक्त कर दिया है कि ऐसे विधिमान्यकरण अधिनियम जो भूतलक्षी प्रभाव से किसी कर के उद्गृहीत किए जाने को विधिमान्य बनाने की ईप्सा करते हैं, पारिणामिक रूप से भूतलक्षी प्रभाव से किसी नए कर को अधिरोपित नहीं करते और विधिमान्यकरण अधिनियम सर्वथा भिन्न आधार पर स्थित होते हैं। इसलिए मैं यह अभिनिर्धारित करता हूं कि आक्षेपकृत संशोधन, जहां तक कि इसके बारे में यह ईप्सा की गई है कि उसे 1 अप्रैल, 1972 से लेकर भूतलक्षी प्रभाव दे दिया जाए, अविधिमान्य तथा असांविधानिक है हालांकि संबद्ध संशोधन जहां तक कि वह भविष्यलक्षी प्रभाव से प्रवर्तित होता है, विधिमान्य है।

82. परिणामस्वरूप मैं उच्च न्यायालयों के विनिश्चयों के विरुद्ध भारत संघ द्वारा फाइल की गई अपीलों को खारिज करता हूं जिनमें कि नियम 19-क को अविधिमान्य घोषित किया गया है जहां तक कि उक्त नियम उधार ली गई पूंजी को अपवर्जित करता है और धारा 80-ञ के अधीन किसी निर्धारिती को अनुदत्त अनुतोष की संगणना के लिए वर्ष के प्रथम दिवस को नियत करता है। मैं मध्य प्रदेश उच्च न्यायालय के निर्णय को अपास्त करता हूं जो नियम की विधिमान्यता को कायम रखता है तथा मैं मध्य प्रदेश उच्च न्यायालय के निर्णय के विरुद्ध निर्धारिती की अपीलों को अनुज्ञात करता हूं। मैं यह अभिनिर्धारित करता हूं तथा घोषित करता हूं कि नियम 19-क जहां तक कि वह उधार ली गई पूंजी को अपवर्जित करता है तथा धारा 80-ञ के अधीन अनुतोष की संगणना के लिए वर्ष के प्रथम दिवस को नियत करता है, अविधिमान्य तथा असांविधानिक है और उसे अभिखंडित करना होगा तथा उसे ठीक ही विभिन्न उच्च न्यायालयों द्वारा अभिखंडित किया गया है। मैं यह अभिनिर्धारित तथा घोषित करता हूं कि 1980 का आक्षेपकृत संशोधन जो स्वयं धारा में अविधिमान्य नियम 19-क के उपबंध को समाविष्ट करता है, जिसके द्वारा उधार ली गई पूंजी को अपवर्जित किया गया है और धारा 80-ञ के अधीन अनुतोष की संगणना के लिए वर्ष के प्रथम दिवस को नियत किया गया है, जहां तक कि उसके भूतलक्षी प्रवर्तन का प्रश्न है, संशोधन की तारीख से विधिमान्य है और जहां तक उक्त संशोधन के बारे में यह ईप्सा की गई है कि उसे 1 अप्रैल, 1972 से लेकर भूतलक्षी प्रभाव से प्रवर्तित किया जाए, असांविधानिक तथा अविधिमान्य है। तद्नुसार मैं संशोधन की विधिमान्यता पर आक्षेप करने वाले रिट पिटीशनों को मात्र इस विस्तार पर्यन्त अनुज्ञात करता हूं जहां तक कि वे भविष्यलक्षी प्रवर्तन रखते हैं और इन रिट पिटीशनों को वहां तक खारिज करता हूं जहां तक कि संपूर्ण रूप से संशोधन पर आक्षेप करने की ईप्सा की गई है। खर्चे के बारे में आदेश देने संबंधी मैं कोई प्रस्थापना नहीं करता हूं।

आदेश

बहुमत के विनिश्चय को दृष्टि में रखते हुए, सभी रिट पिटीशनों को खारिज किया जाता है और दोनों पक्षकार अपने-अपने खर्चे स्वयं वहन करेंगे।

रिट पिटीशन खारिज किए गए।

श्री०/भू०/सरोहा